

GPF-OCEX 1321 Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras

Referencia: NIA-ES-SP 1320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría, NIA-ES-SP 1450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría y Norma Técnica sobre la importancia relativa o materialidad en la auditoría de los estados financieros del Sector Público de la Intervención General de la Administración del Estado

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de ASOCEX el 26/06/2024

- 1. Introducción**
- 2. Ámbito de aplicación**
- 3. El concepto de materialidad o importancia relativa**
- 4. La determinación de la materialidad al establecer la estrategia global**
 - 4.1 Determinación de la materialidad o cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto o CIREF
 - 4.2 Determinación de la materialidad o cifra de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (materialidad específica o CIREF-TSI)
 - 4.3 Determinación de la materialidad en la ejecución del trabajo (CIRET)
 - 4.4. Comunicación de la aplicación del concepto de importancia relativa
 - 4-5 Incorrecciones claramente insignificantes
- 5. Evaluación de la materialidad de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría**
 - 5.1 Revisión de la CIREF a medida que la auditoría avanza
 - 5.2 Acumulación de incorrecciones identificadas
 - 5.3 Evaluación de incorrecciones acumuladas a efectos del informe de auditoría
 - 5.4 Comunicación de las incorrecciones
- 6. La materialidad en las auditorías de grupo**
- 7. Documentación**

*La Conferencia de Presidentes de los OCEX aprobó el 20/5/2020 la hasta ahora vigente versión de la **GPF-OCEX 1321 Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras**. El 18/4/2023 se aprobó, mediante resolución de la Intervención General de la Administración del Estado la **Norma Técnica sobre la importancia relativa o materialidad en la auditoría de los estados financieros del Sector Público (NT)** que desarrolla criterios para aplicar en la práctica el concepto de importancia relativa establecido por las NIA-ES-SP, básicamente coincidentes con los establecidos de una forma más simple en la GPF-OCEX que se deroga.*

Con objeto de homogeneizar al máximo el trabajo de los auditores del sector público se ha desarrollado la presente actualización de la guía GPF-OCEX 1321 que constituye básicamente la adopción, casi en su integridad, de la NT de la IGAE, con las mínimas adaptaciones requeridas por las necesidades de los OCEX y que sustituye a la versión de 2020.

1. INTRODUCCIÓN

1. El propósito de esta guía es ayudar a los auditores de los OCEX en la aplicación del concepto de importancia relativa ajustado a las NIA-ES-SP y de la metodología para la determinación de la importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de las auditorías de estados financieros y para la evaluación de las incorrecciones identificadas y no corregidas durante la realización de la auditoría, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría, la 1450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, la 1700R Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros y las demás normas de la serie 1700, incluida la GPF-OCEX 1730, así como en el caso de auditorías de grupo, la NIA-ES-SP 1600 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos.

2. Dichas normas no incluyen un método específico para la determinación de la importancia relativa o materialidad, debido, principalmente, a que están redactadas en términos muy amplios, aplicables a toda clase de auditoría financiera, sea cual sea el tamaño y dimensión de las entidades auditadas y el sector en que operan. En este contexto, la aplicación del concepto de importancia relativa puede diferir sustancialmente toda vez que viene determinada por la percepción que el auditor tenga sobre las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros. Dicha percepción se basa en el conocimiento de la entidad y su entorno, así como en la magnitud y naturaleza de las incorrecciones detectadas, incluidas las circunstancias específicas en las que se ha producido.
3. Esta guía constituye básicamente la adopción, casi en su integridad, de la **Norma Técnica sobre la importancia relativa o materialidad en la auditoría de los estados financieros del Sector Público, aprobada el 18/4/2023 mediante resolución de la Intervención General de la Administración del Estado (NT)**, con las mínimas adaptaciones requeridas por las necesidades de los OCEX¹. Se han simplificado algunos aspectos puntuales², en línea con la versión anterior de la GPF-OCEX 1321, sin alterar los fundamentos técnicos de la NT.
4. Con ello se favorece un mayor grado de homogeneidad en el desarrollo y aplicación del concepto de importancia relativa en los trabajos e informes de los auditores del sector público ante situaciones similares en que puedan encontrarse las entidades auditadas o la misma entidad en distintos ejercicios. Al mismo tiempo se converge hacia la práctica comúnmente admitida tanto en los órganos del control interno y externo del sector público como en el sector privado, tomando en consideración las especificidades propias que se dan en las entidades del sector público a partir de la experiencia acumulada y del análisis realizado por la Oficina Nacional de Auditoría sobre el sector público estatal y por parte de los órganos de control externo autonómicos.
5. **Juicio profesional.** Hay que resaltar que las normas técnicas de auditoría establecen como elemento fundamental para fijar la importancia relativa el juicio profesional del auditor. Por ello, si el auditor, haciendo uso de su juicio profesional, no aplica los criterios establecidos en la presente guía deberá justificarlo y documentarlo en las directrices técnicas y/o memoria de planificación y en los papeles de trabajo de forma expresa, señalando los factores y las razones que hayan incidido en su decisión.

En el sector público se deberán tener en especial consideración los factores cualitativos y de legalidad al ejercer el juicio profesional.

6. En la aplicación de esta guía, ha de partirse del conocimiento del conjunto de las NIA-ES-SP y, en particular, de las responsabilidades que tiene el auditor público de aplicar el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría conforme a la NIA-ES-SP 1320 como en la evaluación de la importancia de las incorrecciones identificadas y no corregidas conforme a la NIA-ES-SP 1450, para soportar sus conclusiones y formarse una opinión sobre las cuentas auditadas al objeto de emitir el informe de auditoría conforme a lo previsto en la NIA-ES-SP 1700R y demás normas de la serie 1700, así como en la GPF-OCEX 1730. Adicionalmente, en las auditorías de grupos, ha de tenerse en cuenta la NIA-ES-SP 1600 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

Asimismo, dado que el concepto de importancia relativa o materialidad, que es un principio contable, se traslada al ámbito de la auditoría, ha de considerarse la definición de importancia relativa y los requisitos que ha de reunir la información, conforme al marco contable que sea de aplicación a la entidad auditada, ya sea el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre u otro marco contable específico aplicable o adaptado a la entidad auditada.

Recordemos también, que se produce una incorrección material por errores o fraudes que suponen diferencias materiales entre lo contenido en la información financiera y, en su caso, presupuestaria, exigida por la normativa contable y presupuestaria, y la reflejada en las cuentas anuales auditadas. Estas diferencias pueden ser de cantidad, de clasificación, de presentación y de omisión o inclusión de información indebida.

¹ Párrafos 3, 4, 5, 7 y 20.

² Párrafos 18, 27, 28, 29 y 31.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

7. Esta guía práctica de fiscalización incorpora criterios para el cálculo y aplicación de la importancia relativa y se aplicará en las auditorías financieras de cuentas anuales que realicen los OCEX.

La guía podrá ser de aplicación, a juicio del auditor, en los trabajos de auditoría de otros documentos contables distintos de las cuentas anuales, adaptando convenientemente lo dispuesto en aquella.

En las fiscalizaciones de cumplimiento de legalidad se estará a lo previsto en la *GPF-OCEX 4320 Guía sobre la importancia relativa en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad*, teniendo en cuenta cuando proceda los criterios cuantitativos de esta guía.

3. EL CONCEPTO DE MATERIALIDAD O IMPORTANCIA RELATIVA

Aplicación del concepto de materialidad

8. La NIA-ES-SP 1200, en su apartado 3, determina que **el propósito de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros**. Esto se consigue mediante la obtención de una **seguridad razonable**, es decir, no absoluta, de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y, en consecuencia, el auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales considerando los estados financieros en su conjunto.

Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad que se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría, definido éste como el riesgo de expresar una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales, que se ve afectado por el riesgo de no detección de dichas incorrecciones.

9. De acuerdo con todo lo anterior, aplicar la materialidad implica evaluar la probabilidad de si la inclusión o exclusión de información o la forma en que esta se presenta, altera la imagen fiel de los estados financieros, afectando, por tanto, a la emisión de la opinión sobre si reflejan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad, de sus resultados y flujos de efectivo y, en su caso, del estado de liquidación del presupuesto.

De conformidad con los apartados 5, 6 y A1 de la NIA-ES-SP 1320 y 3 de la NIA-ES-SP 1450, el auditor aplica el concepto de materialidad en la planificación, en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas y, en su caso, sobre las incorrecciones no corregidas en los estados financieros, a efectos de expresar la opinión, con el fin de minimizar todo lo posible, sin que sea factible eliminar absolutamente el citado riesgo de auditoría (NIA-ES-SP 1200, 13 (c)), considerando que éste depende del riesgo de incorrección material³ y del riesgo de detección (tal como se definen, respectivamente, en los apartados 13 (c), 13. (n) y 13 (e) de la NIA-ES-SP 1200).

³ De acuerdo con el apartado 13 "Definiciones" de la NIA-ES-SP 1200 se define el **Riesgo de incorrección material (RIM)** como el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. Tiene dos componentes:

- i) **Riesgo inherente (RI)**: susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- ii) **Riesgo de control (RC)**: riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

Secuencia de procesos de auditoría en relación con la materialidad

10. Así, de acuerdo con las citadas NIA-ES-SP, al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor debe determinar:

- a) En primer lugar, la importancia relativa o materialidad para los estados financieros en su conjunto, que ha de identificarse con un parámetro, base o referencia que sea adecuada para la entidad auditada y un porcentaje de la misma. (Apartado 4.1).

En ocasiones, el auditor puede considerar que, para determinados tipos de transacciones, saldos contables o desgloses, quepa razonablemente prever que las incorrecciones que, en su caso, se produzcan, aunque éstas sean de importe inferior a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, puedan influir en las decisiones de los usuarios. En estos casos, se debe determinar también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar, que será inferior al nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. (Apartado 4.2).

- b) En segundo lugar, se debe determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. (Apartado 4.3).

Esta cifra se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y las no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto, mitigando el riesgo de agregación.

- c) En tercer lugar, se determina un importe por debajo del cual las incorrecciones detectadas son claramente insignificantes, no siendo necesario considerarlas, ya que no se espera que tengan un efecto material sobre los estados financieros, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada. (Apartado 4.5).

Conforme avanza la auditoría, puede resultar necesario revisar todas o algunas de las cifras de importancia relativa señaladas anteriormente.

- d) En cuarto lugar, una vez realizadas las pruebas de auditoría, el auditor evalúa la materialidad de las incorrecciones identificadas para concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros se encuentran, en su conjunto, libres de incorrecciones materiales. (Apartado 5).

- e) Todo el proceso anterior debe quedar adecuadamente documentado en los papeles de trabajo de la auditoría. (Apartado 7).

Aspectos que influyen en la determinación de la materialidad: aspectos cuantitativos y cualitativos

11. Para determinar la materialidad de una incorrección a los efectos de su tratamiento en el informe de auditoría, hay que considerar los siguientes aspectos:

- Cuantitativo: la magnitud de la incorrección.
- Cualitativo: la naturaleza de la incorrección o las circunstancias en que se produce.

Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1320 (apartado 4), la materialidad o cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto o **CIREF** no resulta afectada por el riesgo de auditoría estimado, sino que se calcula en función de la percepción del auditor de las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros. Ello determina que en su fijación se ha de partir de factores externos, tales como la existencia de partidas en las que tiende a centrarse la atención de los citados usuarios, la naturaleza o tipología de la entidad, el momento del ciclo económico o de actividad en el que se encuentra, el sector o ámbito en el que opera, la estructura de su propiedad y la forma en la que se financia y la volatilidad de las partidas. Por ello, esta cifra ha de identificarse con un parámetro o referencia que sea adecuada para la entidad auditada y una medida, consistente en un porcentaje, de la misma.

12. De acuerdo con ello, la evaluación de si una incorrección o la acumulación de incorrecciones es o no material no ha de venir condicionada necesariamente a que supere una cifra, si bien es cierto que el análisis comienza con el aspecto cuantitativo, de tal modo que, si se concluye con la materialidad por su importancia cuantitativa, no es preciso evaluar si también lo es cualitativamente, con la excepción prevista en la regla segunda del apartado 41.

Cuanto más significativos son los factores cualitativos, menos relevancia tendrá el umbral cuantitativo para considerar una información material. Con todo, podrá considerarse que, a pesar de que haya factores cualitativos, una información no es suficientemente relevante si su efecto cuantitativo es tan pequeño que no podría razonablemente afectar a las decisiones de los usuarios de los estados financieros.

Aspectos cuantitativos

13. El aspecto cuantitativo de la materialidad se refiere a una cantidad o una dimensión del impacto de una transacción, suceso o condición, que actúa como límite o umbral a partir del cual las incorrecciones u omisiones detectadas se consideran materiales, es decir, afectan a la imagen fiel y, por lo tanto, pueden influir en las decisiones que tomen los usuarios con base en esos estados financieros.

Dicha evaluación ha de hacerse respecto no solo a la información numérica contenida en los estados financieros, sino también, por ejemplo, respecto a sus activos o pasivos contingentes para determinar si deben figurar en la memoria que integra dichos estados.

Para la determinación de esa cantidad se aplica un porcentaje sobre una base o referencia elegida que sea representativa para los usuarios de la información de ese tipo de entidades.

Aspectos cualitativos

14. El aspecto cualitativo se refiere a que una incorrección, incluida la omisión, puede ser significativa para los usuarios de los estados financieros debido a su naturaleza y las circunstancias o contexto en que se produce, más que a su cuantía. Hace referencia a las características de las transacciones de una entidad, otros sucesos o condiciones o a su contexto que, si se presentan, hacen más probable que la información influya en las decisiones de los usuarios principales de los estados financieros de la entidad, tal como señalan los apartados A15, A16 y A17 de la NIA-ES-SP 1450.

15. Naturaleza. Los aspectos que el auditor debe considerar, a este respecto, pueden referirse a la naturaleza de la incorrección, a la naturaleza de ciertas transacciones (por ejemplo, transacciones poco frecuentes o con partes vinculadas), al tipo de incumplimiento de la regulación, a la naturaleza u origen de la desviación o error debida a fraude⁴, al desglose o clasificación de las partidas, a la falta de información necesaria y suficiente para la comprensión de las cuentas, o a la subjetividad en las estimaciones contables.

En el ámbito del sector público, tal como se señala en la NIA-ES-SP 1320, han de tenerse en cuenta factores cualitativos en relación con los objetivos generalmente no mercantiles o de cumplimiento de la legalidad que puedan ser característicos del sector público. En particular, los aspectos a considerar pueden referirse a la naturaleza de las políticas o programas presupuestarios o de gasto, al interés público, a la necesidad de una supervisión, al tipo de incumplimiento de la regulación, a aspectos relacionados con actividades subvencionables, a la política de selección de personal y configuración de sus regulaciones retributivas y de desempeño, a las actividades derivadas de la contratación pública, o la configuración de ingresos públicos, de acuerdo con el apartado A2 de la NIA-ES-SP 1320, si, a juicio del auditor, es relevante para los usuarios.

16. Contexto. Igualmente, al evaluar la materialidad de una incorrección u omisión es necesario no considerarla de forma aislada, sino siempre en el contexto en que se produce la transacción o suceso, que sea significativo y adecuado para su interpretación, y ponerse en relación con hechos o asuntos similares.

4. LA DETERMINACIÓN DE LA MATERIALIDAD AL ESTABLECER LA ESTRATEGIA GLOBAL

4.1. Determinación de la materialidad o cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto o CIREF

17. Determinar la CIREF permite establecer una cifra a partir de la cual cabría razonablemente prever que las incorrecciones no corregidas individualmente o agregadas que la exceden pueden influir en las decisiones que los usuarios toman basándose en dichos estados financieros.
18. Para determinar la CIREF suele aplicarse un porcentaje a una referencia o parámetro elegido entre los elementos de los estados financieros del ejercicio auditado.

⁴ NIA-ES-SP 1240 *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* y 1250 *Consideraciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

En las auditorías a las que les es de aplicación la presente guía, las magnitudes de referencia a considerar y los porcentajes a aplicar son los que figuran en el cuadro 1 siguiente.

Estas referencias han sido seleccionadas por considerar que son las más idóneas para las diferentes tipologías de entidades, al presentar una mayor representatividad en cuanto a los elementos de los estados financieros y las partidas en las que se centra la atención de los usuarios, y una menor volatilidad.

Cuadro 1. Cálculo de la CIREF: Referencias y porcentajes a utilizar

Magnitud/Importe base de referencia (seleccionar el más representativo)	Entidad mediana o pequeña	Entidad grande
Obligaciones reconocidas no financieras netas (o derechos reconocidos no financieros netos)	5%	3%
Gastos de explotación (gastos de gestión ordinaria)		
Activo total	0,7%	0,5%

En la aplicación de este cuadro, ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

- Según el objetivo de la auditoría podrán seleccionarse otras magnitudes diferentes, cuya elección deberá justificarse en la memoria de planificación.
- Para aquellos tipos de entidades respecto a los cuales se han fijado dos referencias por considerarse las más idóneas, el auditor seleccionará entre ambas la que resulte más adecuada a la entidad en cuestión, de acuerdo con su juicio profesional considerando los criterios de representatividad y estabilidad. Dicha selección deberá justificarse en la memoria de planificación.
- La referencia a “Gastos de explotación o gastos de gestión ordinaria” debe entenderse referida a la cuenta del resultado económico patrimonial o a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Los porcentajes son más reducidos para las entidades calificadas como grandes de acuerdo con los criterios de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, al considerar generalmente que son mayores los requerimientos de información exigibles debido a su relevancia y al mayor interés que representan para grupos más amplios de usuarios. A tales efectos, se considerarán grandes las entidades que cumplan, al menos, dos de los siguientes tres criterios durante dos ejercicios consecutivos:

Cuadro 2. Parámetros para clasificar entidades

Activo	Volumen anual de ingresos de gestión ordinaria o equivalente	Plantilla
> 20.000.000,00	> 40.000.000,00	> 250

En el caso de fondos carentes de personalidad jurídica, que carezcan de personal, se consideran grandes si cumplen, al menos, uno de los otros dos parámetros durante dos ejercicios consecutivos.

En el caso de entidades de nueva creación o resultantes de un proceso de transformación, se consideran grandes si cumplen los criterios señalados al cierre del ejercicio de constitución o transformación.

- El auditor debe determinar los niveles de materialidad global, tomando dichos porcentajes orientativos como referencia, sobre la base de su juicio profesional y atendiendo al volumen y peculiaridades de la entidad fiscalizada.

Es posible que, de acuerdo con las circunstancias que concurren en la entidad auditada, el juicio profesional pueda llevar a considerar que estas referencias no resulten idóneas por las siguientes razones:

- Su actividad operativa, funcionamiento o forma de financiarse, presenten rasgos diferenciales a las características propias del tipo o naturaleza de entidad en la que se encuadra.

- b) Las circunstancias determinadas por el ciclo de actividad en que se encuentre, de nueva o reciente creación, sin actividad o en crecimiento.
 - c) La existencia de variaciones excepcionales en la referencia aplicable que lleven, bien a considerar normalizarla con base en las cifras de periodos anteriores si es posible, bien a considerar una magnitud alternativa. Podría ser necesario respecto a aquellas operaciones que sean extraordinarias, tanto debidas a cambios significativos en las circunstancias de la entidad (como, por ejemplo, con motivo de una transformación o reestructuración de la entidad o de gastos inusuales elevados) como a cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera.
20. En los casos a que se refiere el apartado anterior, la selección realizada deberá justificarse en la memoria de planificación.

4.2 Determinación de la materialidad o cifra de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (materialidad específica o CIREF-TSI)

21. Adicionalmente a la CIREF, de acuerdo con el apartado 10 de la NIA-ES-SP 1320, en determinadas entidades, por la naturaleza de su actividad y los requerimientos del marco normativo de información financiera, podría excepcionalmente resultar conveniente el establecimiento de una cifra de materialidad para determinadas transacciones, saldos contables o información revelada que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever que influyeran de forma relevante en las decisiones que los usuarios toman basándose en dichos estados financieros.

22. Dicha situación podría darse en los siguientes supuestos, sin ánimo de exhaustividad:

- a) En aquellas entidades en las que la aplicación del parámetro y porcentaje propuestos llevase a determinar una materialidad que no fuera adecuada para partidas o elementos en los que los usuarios pudieran centrar su atención de la cuenta del resultado económico patrimonial o de la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta circunstancia podría darse, por ejemplo, en algunos fondos carentes de personalidad jurídica o en entidades públicas empresariales.

En estos supuestos en los que se tuviera que atender a las citadas cuentas, podría aplicarse a estas los porcentajes fijados en el cuadro 1 para ingresos o los gastos totales.

- b) En aquellos supuestos en que se fijara una determinada materialidad para partidas del estado de liquidación del presupuesto, en cuyo caso podría aplicarse a la cifra de obligaciones reconocidas de esas partidas los porcentajes fijados en el cuadro 1.

Es decir, puede tomarse como referencia el importe de las obligaciones o derechos reconocidos en un capítulo presupuestario, así como el de las partidas del balance o cuenta de resultados que la integran.

Por otra parte, una posición extremadamente rigurosa o excesiva que tienda a seleccionar de forma automática estos aspectos como TSI podría generar dudas y efectos indeseados en los que se confunda y desnaturalice la propia finalidad de la auditoría de cuentas anuales. Actuar en sentido contrario podría llevar a incluir en el informe de auditoría aspectos de legalidad (incluida la presupuestaria) no significativos tanto cualitativa como cuantitativamente desde el punto de vista de la imagen fiel, y consiguientemente, que no fueran susceptibles de afectar a las decisiones de los usuarios sobre el grado en que las cuentas anuales muestran la referida imagen fiel, por no tener efecto directo o indirecto en dichas cuentas. En este punto, no deben olvidarse que los interventores locales disponen de otros mecanismos para controlar e informar sobre el incumplimiento de la legalidad, incluso como resultado del propio trabajo de auditoría mediante la inclusión en el informe de auditoría en la sección de Informe sobre requerimientos legales y reglamentarios, conforme lo contempla la NIA-ES-SP 1700 R y su Nota explicativa.

4.3 Determinación de la materialidad o cifra de importancia relativa en la ejecución del trabajo (CIRET)

23. Según los apartados 11 y A12 de la NIA-ES-SP 1320, el auditor habrá de calcular una cifra o cifras por debajo de la CIREF, denominada importancia relativa o materialidad en la ejecución del trabajo (CIRET), con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

La CIRET se fija para tener un margen que cubra las posibles incorrecciones no detectadas, así como para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la CIREF.

Con la misma finalidad, en caso de haberse establecido una materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (CIREF-TSI), se fijará una materialidad de ejecución menor (CIRET-TSI) para los mismos.

Con ello, se pretende que el auditor obtenga un grado de seguridad razonable de que las incorrecciones que, individualmente o agregadas a otras, superen la CIREF y, en su caso, la CIREF-TSI sean detectados, y que exista un margen ante posibles errores no detectados. Este margen estará entre los errores acumulados detectados y no corregidos y la CIREF o CIREF-TSI, en su caso.

24. La CIRET se utiliza durante el proceso de auditoría, entre otras cuestiones, para:
- Planificar los procedimientos de auditoría, ya que han de estar diseñados para identificar posibles incorrecciones materiales.
 - Determinar el nivel de precisión y la diferencia aceptable adecuados en un procedimiento analítico sustantivo.
 - Influir en el número y la cantidad de partidas seleccionadas en un procedimiento sustantivo cuando se seleccionan partidas específicas.
 - Determinar el tamaño de las muestras⁵.
 - Determinar los epígrafes de los estados financieros que son materiales y, por tanto, si son necesarios procedimientos sustantivos adicionales sobre cuentas no significativas que forman parte de los mismos.
 - Determinar la magnitud de las posibles incorrecciones que es necesario investigar, analizar con la dirección, documentar y, en el caso de incorrecciones no corregidas, presentar a los responsables de la entidad.
 - Evaluar si una cuenta o información a revelar es significativa.
25. En función de las circunstancias particulares de la entidad que se audita, la CIRET podría establecerse como una única cifra para los estados financieros en su conjunto, o como varias por resultar necesario distintas cifras para saldos, transacciones y revelaciones particulares. Excepcionalmente, el cálculo de varias cifras podría considerarse cuando el riesgo de incorrección material o las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores o las esperables en el ejercicio auditado en alguna de las áreas fueran claramente diferentes que las realizadas a nivel global.

Procedimiento para la determinación de la CIRET

26. La determinación de la CIRET no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. **Se considera adecuado fijar, con carácter general, una CIRET que oscila entre el 60 y el 85% de la CIREF y, en su caso, CIREF-TSI.**
27. De acuerdo con el apartado A12 de la NIA-ES-SP 1320, la determinación del porcentaje se ve afectada por los siguientes factores que afectan al riesgo de auditoría:
- El conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo.

Un menor conocimiento de la entidad a auditar contribuye, entre otras circunstancias, a aumentar el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no sean los adecuados para detectar la existencia de una incorrección que podría ser material, es decir, incrementaría el riesgo de detección. Y viceversa, un mejor conocimiento de la entidad a auditar disminuiría el riesgo de detección.

⁵ La CIRET difiere de lo que se define como incorrección tolerable, o error tolerable, que resulta de la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo a un procedimiento de muestreo determinado, y que se fija con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe (apartado 5 (i) de la NIA-ES-SP 1530 *Muestreo de auditoría*).

- b) La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

La expectativa de que exista un elevado número de incorrecciones puede implicar un mayor riesgo de que la agregación de las incorrecciones detectadas y las no detectadas pueda exceder de la CIREF.

28. De acuerdo con lo anterior, **con carácter general se calculará en el 85% de la CIREF.**
29. Si tras la reunión del equipo de auditoría para discutir sobre los RIM, de acuerdo con la GPF-OCEX 1513, se considera que los riesgos de auditoría son elevados, se podrá reducir dicho porcentaje hasta un 60% aplicando el juicio profesional y dejándolo documentado en el acta de dicha reunión y en la memoria de planificación o directriz técnica.

Revisión de la CIRET durante el desarrollo de la auditoría

30. Según vaya avanzando la auditoría, puede ser necesario modificar la importancia relativa para la ejecución del trabajo para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, para las transacciones, saldos e información a revelar (CIRET y CIRET-TSI, respectivamente) como consecuencia de las siguientes circunstancias:

- a) Evaluaciones de riesgo revisadas, con motivo de cambios o nuevos factores de riesgo.
- b) Hallazgos de la auditoría obtenidos relacionados con la naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas cuando se llevaron a cabo procedimientos de auditoría.

Estos hallazgos pueden no tener impacto en la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Ejemplo de esta situación pueden ser los casos en los que el auditor identifica que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.

- c) Cuando, de acuerdo con los apartados 12 y 13 de la NIA-ES-SP 1320, se revise la CIREF determinada inicialmente y, en su caso, CIREF-TSI.
- d) Nueva información obtenida que puede afectar a la CIREF y, en su caso, CIREF-TSI.

En caso de que se produzcan dichas modificaciones, el auditor deberá dejar constancia en los papeles de trabajo.

Estados financieros preliminares

31. En aquellas circunstancias en que el auditor todavía no dispone de los estados financieros debidamente formulados, calculará la CIREF y la CIRET aplicando las referencias y porcentajes previstos en el apartado 18 a los estados financieros preliminares que facilite la entidad (anualizadas las cuantías de ingresos y gastos), a menos que considere más representativos los estados financieros auditados correspondientes al ejercicio anterior.

4.4. Comunicación de la aplicación del concepto de importancia relativa

32. De acuerdo con el apartado A13 de la NIA-ES-SP 1260 R, la comunicación de la aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de la auditoría es potestativa.

En el caso de que así se decida, podrá comunicarse la CIREF (y, en su caso, la CIREF-TSI) en cuanto que viene determinada por las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, y no la CIRET (o CIRET-TSI), que se ve afectada por factores internos de la entidad auditada.

4.5. Incorrecciones claramente insignificantes

33. El auditor determinará el nivel o límite por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes y no serán, por lo tanto, consideradas ni de forma individual ni agregadas a otras.

“Claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”. Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA-ES-SP 1320 o la presente Guía; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. (NIA-ES-SP 1450; PA2)

Todo ello sujeto al criterio del auditor y teniendo en consideración los aspectos cualitativos y circunstancias de la auditoría, que podrán aconsejar incrementar o reducir dicha magnitud.

No debe considerarse una cuestión claramente insignificante cuando haya algún tipo de incertidumbre o dudas sobre que lo sea.

34. **Se considera adecuado fijar, con carácter general como nivel de las incorrecciones claramente insignificantes, el resultado de aplicar a la CIREF un porcentaje del 5%.**

Por debajo de esta cifra, en general, no se señalarán en las conclusiones de cada área ninguna incorrección, señalándose como claramente insignificantes en el papel de trabajo correspondiente.

35. Se podrá rebajar este porcentaje cuando concurren riesgos excepcionales derivados, entre otras, de las siguientes circunstancias:

- a) La auditoría no es recurrente o es el primer ejercicio de auditoría.
- b) El número de incorrecciones de ejercicios anteriores ha sido elevado y/o se han detectado errores sistémicos.
- c) La entidad no implementa controles o medios suficientes para evitar las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores.
- d) Es baja la cualificación y nivel de experiencia del equipo auditor.
- e) La entidad auditada pertenece a un sector emergente o a un sector en el que no hay experiencia previa.

En estos casos, el auditor deberá documentarlo en la memoria de planificación.

5. EVALUACIÓN DE LA MATERIALIDAD DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

5.1 Revisión de la CIREF a medida que la auditoría avanza

36. Debido a que la materialidad sobre los estados financieros se fija en relación con las necesidades de los usuarios de estos, no debería modificarse por los cambios en los riesgos valorados. Se requiere actualizar la CIREF cuando el auditor tiene conocimiento de información que habría motivado que la determinación inicial de la materialidad fuera una cifra o cifras diferentes, como resulta de los apartados 12 y A13 de la NIA-ES-SP 1320 y apartados 10, A11 y A12 de la NIA-ES-SP 1450.

37. En particular, se debe recalculer la materialidad en las siguientes situaciones:

- a) Cuando los estados finalmente formulados difieran significativamente de los preliminares que se utilizaron inicialmente para su determinación.
- b) Cuando durante la realización de la auditoría se ponga de manifiesto información que, de haberse conocido inicialmente, hubiera llevado inicialmente a determinar otra materialidad diferente, incluidos los ajustes relevantes detectados durante la auditoría tal como se trata en el apartado 39.

En ambos casos, el auditor deberá recalculer la CIREF que habría determinado de haber dispuesto de esa mejor información, pudiendo darse las siguientes circunstancias:

- a) Si la importancia relativa de los estados definitivos o ajustados resulta mayor que la inicialmente calculada, no será preciso realizar ninguna modificación. En tal caso, se considerará que se ha realizado más trabajo del que habría sido necesario.
- b) Si la importancia relativa de los estados definitivos o ajustados resulta menor que la inicialmente calculada, hay que asegurarse de que el trabajo realizado ha sido suficiente para detectar los errores superiores a la misma.

38. Si la CIREF cambia, es muy probable que implique un cambio en la CIRET, de acuerdo con el apartado 30.c). A diferencia de la CIRET, la CIREF no resulta afectada por el riesgo de auditoría estimado, sino que se calcula en función de las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros.

Lo dispuesto en esta sección 5.1 será igualmente de aplicación para el caso de que el auditor hubiera determinado una materialidad para determinadas transacciones, saldos o información a revelar (CIREF-TSI).

5.2 Acumulación de las incorrecciones identificadas

39. Conforme se va realizando la auditoría, el auditor irá trasladando las incorrecciones detectadas que la entidad auditada no haya corregido, junto con los ajustes y reclasificaciones procedentes, al papel de trabajo / Hoja Resumen de ajustes y reclasificaciones. En la citada Hoja Resumen se incluirán:
- a) Las incorrecciones detectadas, identificadas por el auditor como resultado de sus pruebas de auditoría.
 - b) Una estimación de otras incorrecciones identificadas que no pueden ser específicamente cuantificadas de otra forma.
 - c) En su caso, el efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores, toda vez que pueden tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual, de acuerdo con el apartado A18 de la NIA-ES-SP 1450.

Las incorrecciones claramente insignificantes, en general, no será necesario trasladarlas a la citada Hoja Resumen, siempre y cuando el auditor se cerciore de que, realmente, obviarlas no tiene consecuencias materiales en las cuentas anuales. Así, antes de descartar las que no alcancen este importe, el auditor procurará asegurarse de que dichas incorrecciones realmente representan errores que, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada⁶, no afectan de forma significativa a las cuentas, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen, de acuerdo con el apartado A2 de la NIA-ES-SP 1450.

40. El auditor trasladará los ajustes de la Hoja Resumen a las cuentas anuales presentadas por la entidad, obteniendo así unas cuentas anuales ajustadas que incorporen la corrección de todos los errores e incumplimientos detectados (excepto los claramente insignificantes).

Con estas cuentas ajustadas, de acuerdo con el apartado 10 de la NIA-ES-SP 1450, procederá a calcular los nuevos importes de materialidad tanto en su conjunto (CIREF) como para determinadas transacciones, saldos o información a revelar (CIREF-TSI), tal como señalan los apartados 36 y 37. En el supuesto en que la importancia relativa de los estados definitivos o ajustados resulte menor que la inicialmente calculada, el auditor deberá asegurarse de que el trabajo realizado ha sido suficiente para detectar los errores superiores a la misma.

5.3 Evaluación de las incorrecciones a efectos del informe de auditoría financiera

41. En la evaluación de la materialidad a efectos del informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES-SP 1450, el auditor aplicará las siguientes reglas, consideradas al nivel de presentación de los estados financieros requerido por el marco contable aplicable⁷:

Primera. Se considerará significativa toda incorrección que, individualmente o agregada a otras detectadas, supere la materialidad tanto en su conjunto (CIREF) como para determinadas transacciones, saldos o información a revelar (CIREF-TSI).

Adicionalmente, el auditor podrá considerar significativas las incorrecciones que, no alcanzando la cifra de materialidad a nivel de presentación, supongan infravaloraciones o sobrevaloraciones en el conjunto de los ingresos o de los gastos, o en el conjunto de los activos o de los pasivos, pese a que se compensen en resultados o en patrimonio neto, siempre que dichas infravaloraciones o sobrevaloraciones superen agregadamente la CIREF o la CIREF-TSI. Asimismo, el auditor podrá considerar significativas las incorrecciones que, no alcanzando la cifra de materialidad a nivel de presentación en el estado de liquidación de presupuesto, supongan infravaloraciones o sobrevaloraciones de las obligaciones reconocidas, siempre que dichas infravaloraciones o sobrevaloraciones superen agregadamente la CIREF o la CIREF-TSI.

⁶ En este sentido, si se ha detectado en el análisis de una muestra un error sistémico por fallo en un sistema de control, conviene identificar todas aquellas otras situaciones en que pueda darse el error. Incluso los errores aislados encontrados en la muestra, si es representativa, es esperable que se produzcan en la misma medida en la población no auditada

⁷ Es decir, no se tienen en cuenta las incorrecciones que se produzcan a un nivel de desglose más detallado que el que se presenta en las cuentas anuales, al entenderse que no afectan a las decisiones de los usuarios de las mismas.

Segunda.- Excepcionando la regla primera, **en determinados casos, el auditor podrá considerar no material una incorrección de clasificación o presentación que supere la CIREF** cuando, debido a los aspectos cualitativos que concurren, pueda concluir que no altera significativamente la situación patrimonial, los resultados de explotación, financieros, o los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio o, en su caso, la ejecución del presupuesto de la entidad, de modo que no afecten a la percepción y a las decisiones de los usuarios de las cuentas.

Por ejemplo, y de acuerdo con el apartado A15 de la NIA-ES-SP 1450, podría suceder así cuando la magnitud del error es reducida respecto de la rúbrica a la que afecta y no afecta a requisitos de acuerdos de deuda o contractuales.

Tercera.- Además de las incorrecciones que resulten materiales conforme a la regla primera, **en determinados casos excepcionales, el auditor podrá considerar materiales las incorrecciones que, sin alcanzar el importe de materialidad (CIREF, CIREF-TSI), produzcan una distorsión relevante de la información que recogen las cuentas anuales, o afecten significativamente a su presentación o desglose.** En particular, dicha distorsión o efecto podría producirse:

- a) De acuerdo con el apartado A16 de la NIA-ES-SP 1450, entre otros casos, cuando las incorrecciones afecten a aspectos relevantes referidos a la liquidez o al nivel de endeudamiento de la entidad, modifiquen significativamente los resultados, supongan cambio de tendencias en los resultados o la inversión del signo de beneficio o pérdida o fluctuaciones importantes sobre los resultados de ejercicios anteriores, afecten a gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno en el caso de fundaciones de naturaleza pública estatal, u obligaciones reconocidas.
- b) Debido a los aspectos cualitativos a que se refiere el párrafo 2º del apartado 15.

Cuarta.- Al igual que con cualquier otra incorrección, **el auditor ha de determinar si son materiales las incorrecciones en la información a revelar debidas a información incompleta, omitida o inexacta, a menos que sean claramente triviales.**

La información que revelar puede tener un contenido narrativo en lugar de cifras monetarias o bien ser una combinación de ambos. La determinación del carácter material de las incorrecciones en las revelaciones de carácter narrativo en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, depende de si, a juicio profesional del auditor, pueden afectar a las decisiones de los usuarios.

Sin ánimo de exhaustividad **podrían resultar materiales:**

- a) La descripción incorrecta de una política contable relacionada con una partida significativa en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.
- b) La revelación de las estimaciones contables y, en particular, la idoneidad del análisis de sensibilidad realizado por la entidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis.
- c) Incertidumbres de la empresa en funcionamiento y, en particular, si la revelación informa sin dudas de que existe una incertidumbre material que puede causar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento.
- d) Omisión de información relevante en materia presupuestaria en entidades con presupuesto limitativo o informaciones referentes a la financiación afectada, o a remanentes de tesorería.
- e) Información inexacta como consecuencia de sesgos en los juicios de la dirección o extensas revelaciones duplicadas o no informativas que tienen la intención de ocultar una comprensión de los asuntos de los estados financieros.
- f) La incorrección afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, (tales como su liquidez o su nivel de endeudamiento), el resultado de sus operaciones o flujos de efectivo.

5.4. Comunicación de las incorrecciones

42. De conformidad con los apartados 8 y A7 y A8 de la NIA-ES-SP 1450, el auditor ha de comunicar oportunamente al nivel adecuado de la dirección de la entidad auditada, esto es, a quienes tienen la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría para su corrección, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, para cuyo caso el auditor podría considerar necesario solicitar asesoramiento a los servicios jurídicos del OCEX.
43. Adicionalmente y de acuerdo con los apartados 12 y 13 de la NIA-ES-SP 1450, el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad tanto las incorrecciones no corregidas y su efecto en el informe de auditoría, como, en su caso, las incorrecciones materiales no corregidas de periodos anteriores dado que, si no se ajustan, pueden también causar una incorrección material en los estados financieros del periodo actual.

6. LA MATERIALIDAD EN LAS AUDITORÍAS DE GRUPO

44. De acuerdo con el apartado 21 de la NIA-ES-SP 1600, el auditor del grupo debe determinar:
- a) La importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto, al establecer la estrategia global de auditoría del grupo.
 - b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo, en aquellas situaciones excepcionales que proceda.

Al igual que para las auditorías individuales, el auditor procederá a determinar esta CIREF-TSI cuando, en atención a las circunstancias específicas del grupo, existan determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo en los que la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto (CIREF) quepa, razonablemente, prever que influirían en las decisiones que los usuarios tomasen basándose en los estados financieros del grupo.

- c) El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.

A tales efectos, en lo no establecido en este apartado, el auditor del grupo aplicará lo previsto en el resto de esta guía.

45. Adicionalmente a lo señalado en el apartado anterior, en el caso de auditorías de grupo a las que le es de aplicación esta guía y el auditor público audite tanto las cuentas consolidadas del grupo como las cuentas anuales individuales de sus componentes, el auditor del grupo tendrá que determinar respecto de cada componente en los que sus auditores vayan a realizar una auditoría o revisión a efectos de la auditoría del grupo, con arreglo a los apartados 21 (c) y A44, A45 y A46 de la NIA-ES-SP 1600:
- a) La importancia relativa de dichos componentes.
 - b) La importancia relativa para la ejecución del trabajo (CIRET componente).
 - c) El umbral por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes en relación a los estados financieros del componente y, por lo tanto, no serán objeto de consideración ni de forma individual ni acumuladas a otras.

46. En el supuesto de que haya componentes en el grupo cuyas cuentas anuales son auditadas de acuerdo con la legislación mercantil por auditores privados y la materialidad no es fijada con arreglo a esta guía, el auditor público del grupo puede decidir, por razones de eficiencia, utilizar el trabajo del auditor privado, sin perjuicio de reflejar en el informe de auditoría la división de responsabilidad entre el auditor del grupo y el auditor privado respecto al componente mercantil, conforme a lo señalado en las notas incorporadas al inicio y en los apartados 8 y 11 de la NIA-ES-SP 1600. Como quiera que carecería de sentido fijar un nivel de importancia relativa para el grupo inferior al de los componentes, el auditor de grupo procurará asegurarse de que las auditorías de las componentes se realicen a un nivel de materialidad suficientemente bajo.

7. DOCUMENTACIÓN

47. En la documentación de auditoría se incluirá, al menos, la siguiente información:
- i) De acuerdo con el apartado 14 de la NIA-ES-SP 1320, los factores y cifras considerados para el cálculo de:
 - a) La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.
 - b) Cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
 - c) Importancia relativa para la ejecución del trabajo; y
 - d) Cualquier revisión de las cifras establecidas en los apartados (a), (b) y (c) anteriores, a medida que la auditoría avanza.
 - ii) De conformidad con el apartado 15 de la NIA-ES-SP 1450, respecto a las incorrecciones identificadas durante el transcurso de la auditoría:
 - a) El importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes.
 - b) Todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas; y
 - c) La conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión.
 - iii) Los factores y circunstancias consideradas por las cuales decide el auditor aplicar bases o referencias o porcentajes diferentes, en las circunstancias a que se refieren los apartados 18, 20 y 35, así como las comunicaciones correspondientes preceptivas.
 - iv) Las circunstancias que, durante la auditoría, han motivado modificar la importancia relativa para la ejecución del trabajo para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, para las transacciones, saldos e información a revelar (CIRET y CIRET-TSI, respectivamente) de acuerdo con el apartado 30.
 - v) El proceso de acumulación de incorrecciones contemplado en los apartados 39 y 40.
 - vi) La evaluación de las incorrecciones acumuladas realizada de conformidad con el apartado 41.
 - vii) Las comunicaciones a que se refieren los apartados 42 y 43.