

## NIA-ES 450. EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

Ana Martí Corral

*Socia MC Economistas Auditores*

---

### EXTRACTO

En el presente trabajo se analiza la Norma Internacional de Auditoría 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría» (NIA-ES 450), que figura dentro del bloque 300-499, «Planificación, evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados», y contempla la evaluación de las incorrecciones materiales o inmateriales identificadas en el trabajo de auditoría en la fase de emisión del informe de auditoría de los estados financieros. En la NIA 450 se determina (i) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; (ii) la comunicación a la dirección de las incorrecciones acumuladas y su corrección; (iii) la evaluación del efecto material de las incorrecciones no corregidas y (iv) la comunicación con los responsables del gobierno del posible efecto en la opinión y las manifestaciones escritas de la dirección.

**Palabras claves:** incorrecciones e incorrecciones no corregidas.

---

## ISA 450. EVALUATION OF MISSTATEMENTS IDENTIFIED DURING THE AUDIT

---

### ABSTRACT

This paper analyses the International Standard on Auditing 450, Evaluation of the misstatements identified during the audit (ISA-EN 450) which appears within the block 300-499 «Planning, risk assessment and response to assessed risks» and includes the evaluation of the material or immaterial inaccuracies identified in the audit in the phase of issuing the audit report on the financial statements. ISA 450 determines (i) the effect in the audit of the identified misstatements; (ii) the communication to the management of the accumulated misstatements and their correction; (iii) the evaluation of the material effect of the uncorrected misstatements; (iv) the communication with the government officials of the possible effect in the opinion and the written statements to the management.

**Keywords:** misstatements and uncorrected misstatements.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Principales definiciones
3. Tratamiento de las incorrecciones detectadas
  - 3.1. Acumulación de las incorrecciones identificadas
  - 3.2. Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza
  - 3.3. Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas
4. Comunicación y corrección de las incorrecciones detectadas
5. Documentación
6. Conclusión

## 1. INTRODUCCIÓN

La NIA-ES 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría», trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría, y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Con el objeto de comprender los principales aspectos esta norma, la propia NIA 450 aconseja la lectura de otras normas complementarias que permitan al profesional conocer todas las implicaciones que supone su aplicación. Las principales normas internacionales a las que se hace alusión son, entre otras:

- NIA 700, «Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros», que trata de la responsabilidad del auditor para concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, al formarse una opinión sobre los mismos.
- NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».
- NIA 320, «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría», que trata sobre la responsabilidad del auditor en la aplicación del concepto de importancia relativa.

## 2. PRINCIPALES DEFINICIONES

Antes de comentar los distintos apartados de la NIA 450, es necesario aclarar una serie de términos que recurrentemente aparecen a lo largo de la norma y, en especial, lo que se entiende por incorrección e incorrección no corregida. A los efectos de esta NIA-ES, estos términos tienen el siguiente significado:

- a) **Incorrección:** diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros, y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las inco-

recciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

- b) **Incorrecciones no corregidas:** incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

El concepto de incorrección va más allá de lo que habitualmente podemos entender como una diferencia de cantidades entre lo recogido en las cuentas anuales y lo que correspondería de acuerdo al marco de la información financiera aplicable, considerándose también como incorrección los posibles errores en la clasificación, presentación o información revelada de una determinada partida.

Lo lógico y deseable es que estas incorrecciones fuesen corregidas de forma que, cuando el auditor emite su opinión sobre la imagen fiel de los estados financieros auditados, ya incluyan los ajustes pertinentes.

Cuando el auditor se encuentra ante una incorrección, debe conocer si es consecuencia de un error o, por el contrario, ha sido objeto de un fraude, para lo cual consultará la NIA 240, «Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros con respecto al Fraude», que diferencia entre fraude y error según si la acción subyacente que origina la incorrección sea o no intencionada.

Es cierto que jurídicamente el concepto de fraude es muy amplio y, en ocasiones, está fuera de control por parte del auditor, por lo que la norma insiste en que debe prestarse especial atención a los posibles fraudes derivados de una posible información financiera fraudulenta y a la derivada de una posible apropiación indebida de activos.

La NIA considera varios tipos de incorrecciones que pueden surgir en el trabajo de auditoría y que a continuación se detallan:

- Incorrecciones derivadas de inexactitudes en la recogida y tratamiento de la información base para la preparación de los estados financieros.
- La omisión de información a revelar.
- Estimaciones contables incorrectas por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos.
- Juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.

Adicionalmente, y de cara a facilitar la comunicación con la Dirección, más aún cuando este es uno de los puntos más sensibles en la relación con el cliente, la norma propone una clasificación alternativa y más cercana de lo que se entiende por incorrecciones:

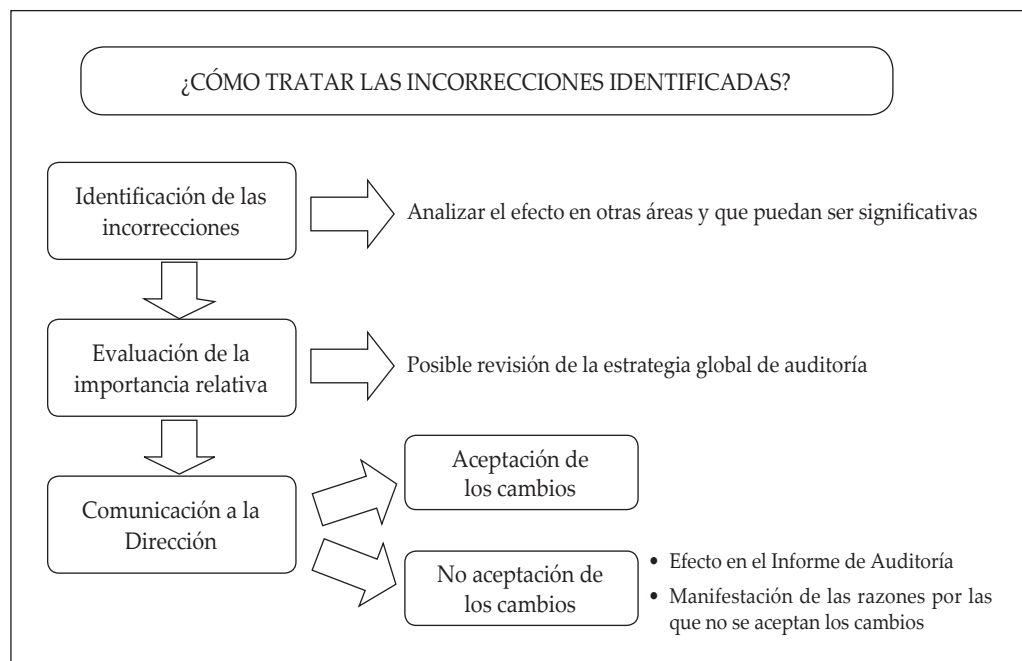
- **Las incorrecciones de hecho sobre las cuales no existe duda alguna.**
- **Las incorrecciones de juicio** son diferencias derivadas de los juicios de la dirección sobre estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o relativas a la aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.
- **Las incorrecciones consecuencia de extrapolaciones** son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en el total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. Las orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y la evaluación de sus resultados las podemos encontrar en la NIA 230, «Documentación de Auditoría».

Detectadas las incorrecciones, el siguiente paso es su tratamiento y efecto en el trabajo del auditor.

### 3. TRATAMIENTO DE LAS INCORRECCIONES DETECTADAS

En el caso de que el auditor identificase incorrecciones, lo que se nos plantea a continuación es cómo deben tratarse las mismas, pues la casuística puede ser variada.

La norma aporta una serie de pasos que, a modo de resumen, se recoge en el cuadro adjunto.



Como se indicaba, es posible que durante el desarrollo del trabajo de auditoría se detecte algún tipo de incorrecciones que, sin ser relevantes individualmente, sí pudieran serlo en su conjunto o afectar a otras áreas de trabajo.

### 3.1. ACUMULACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS

El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones son claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque espera que su acumulación no tenga un efecto material sobre los estados financieros. Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto que la importancia relativa determinada conforme a la NIA 320, «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría»; se trata de cuestiones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada.

### 3.2. CONSIDERACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS A MEDIDA QUE LA AUDITORÍA AVANZA

Puede ocurrir que, a medida que avanza el trabajo de auditoría, se identifiquen incorrecciones en los estados financieros. Una incorrección puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de forma generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.

### 3.3. EVALUACIÓN DEL EFECTO DE LAS INCORRECCIONES NO CORREGIDAS

- Puede ser necesario que el auditor tenga que revisar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 sobre la base de los resultados financieros definitivos antes de que evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas.
- En el caso de que la importancia relativa se haya revisado, y haya resultado una cifra menor a la inicialmente determinada, el auditor debe reconsiderar el impacto que pueda tener en la ejecución, naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría.
- Cada incorrección individual se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones y saldos.
- Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones.

- La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha incorrección sobre deudas u otros compromisos contractuales. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una incorrección en la clasificación no es material considerando los estados financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel de importancia relativa para evaluar otras incorrecciones.

La NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría» establece que pueden existir circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones que pueden hacer que se traten como materiales a pesar de no superar la cifra de importancia relativa y que, a modo de ejemplo, serían las siguientes:

- La incorrección afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales.
- Encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias.
- Afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, resultado de las operaciones o flujos de efectivo.
- Afecta a la información presentada por segmentos.
- Afecta de forma inmaterial en los estados financieros de este ejercicio, pero, de no corregir la política contable en ejercicios sucesivos, estos se verán muy afectados.
- Otros (...).

La NIA 240, «Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude», explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría.

El efecto acumulativo de las incorrecciones inmatrimales no corregidas relacionadas con periodos anteriores puede tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual.

#### 4. COMUNICACIÓN Y CORRECCIÓN DE LAS INCORRECCIONES DETECTADAS

Identificadas las incorrecciones y siempre que estas sean materiales, el auditor las comunicará a la Dirección y solicitará su corrección. Es importante que la comunicación se haga al nivel adecuado de la organización que permita evaluar la existencia de errores, solventar un posible desacuerdo con el auditor y adoptar las medidas oportunas.

Una vez que la sociedad ha corregido las incorrecciones, con el efecto positivo que tiene sobre la llevanza de libros, registros contables y reducción de riesgo de incorrecciones en un futuro, se comunica al auditor, quien aplicará los procedimientos de auditoría oportunos para comprobar si realmente han sido corregidas o si, por el contrario, aún persisten.

Puede ocurrir también que la dirección, responsable de la elaboración de la información financiera, manifieste su disconformidad con alguno de los puntos o correcciones identificadas y que, por tanto, no se hayan corregido. Ante esta situación, el auditor no solo deberá conocer las razones que llevan a la dirección a tomar esta decisión y el efecto en los estados financieros, sino que además deberá calcular de nuevo la cifra de importancia relativa y evaluar si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada; en este sentido, el auditor ponderará, entre otros aspectos, la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, entre otros, y el efecto de incorrecciones no corregidas en periodos anteriores.

## 5. DOCUMENTACIÓN

A la hora de documentar las distintas incorrecciones, la NIA 450 se remite a lo comentado en la NIA 230, «Documentación de Auditoría», y, en especial, se documentarán aquellas incorrecciones que no tienen un carácter material, las que sí han sido corregidas y aquellas que no han sido corregidas y que son materiales individualmente o de forma agregada junto con la justificación para ello.

## 6. CONCLUSIÓN

Con la adopción de los criterios internacionales en materia de auditoría se dispone de una guía clara sobre el tratamiento de incorrecciones en la información financiera, de la identificación de su origen, fraude o errores y los distintos tipos de incorrecciones que pueden surgir.

La norma profundiza sobre los efectos de la existencia de incorrecciones y su influencia en la planificación de trabajo de auditoría, pudiendo obligar de nuevo a recalcular la cifra de importancia relativa en caso de que estas sean materiales o incluso sin serlo.

Con esta normativa se unen a los aspectos comunes a la normativa anterior otros novedosos como la comunicación de las incorrecciones detectadas y la solicitud de corrección por parte de la Dirección, la confirmación en la *carta de manifestaciones* de las incorrecciones no corregidas sin efectos materiales e incorporación del detalle de dichas incorrecciones, descripción más clara de la documentación que debe incluir el auditor sobre las incorrecciones y una relación exhaustiva de circunstancias a considerar a la hora de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas.