

NAGA 450

EVALUACIÓN DE LAS REPRESENTACIONES INCORRECTAS IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Acumulación de representaciones incorrectas identificadas	5
Consideración de las representaciones incorrectas identificadas a medida que la auditoría avanza	6–7
Comunicación y corrección de las representaciones incorrectas	8–9
Evaluación del efecto de las representaciones incorrectas no corregidas	10–13
Representaciones escritas	14
Documentación	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de representaciones incorrectas.....	A1
Acumulación de representaciones incorrectas identificadas	A2–A6
Consideración de las representaciones incorrectas identificadas a medida que la auditoría avanza	A7–A9
Comunicación y corrección de las representaciones incorrectas	A10–A13
Evaluación del efecto de las representaciones incorrectas no corregidas	A14–A28
Representaciones escritas.....	A29
Documentación	A30

La Naga 450, Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las representaciones incorrectas identificadas en la auditoría y, en su caso, de las representaciones incorrectas no corregidas en los estados financieros. La Naga 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo están libres de representación incorrecta material. La conclusión del auditor requerida por la Naga 700 (Revisado) tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las representaciones incorrectas no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente Naga.¹ La Naga 320² trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es evaluar:
 - (a) el efecto en la auditoría de las representaciones incorrectas identificadas; y
 - (b) en su caso, el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas en los estados financieros.

Definiciones

4. A efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Representaciones incorrectas: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en de os estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Las representaciones incorrectas pueden deberse a errores o fraudes. (Ref.: Apartado A1)

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros

¹ NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartados 10-11.

² NAGA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las representaciones incorrectas 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) Representaciones incorrectas no corregidas: representaciones incorrectas que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

Requerimientos

Acumulación de representaciones incorrectas identificadas

- 5. El auditor deberá acumular las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref.: Apartados A2–A6)

Consideración de las representaciones incorrectas identificadas a medida que la auditoría avanza

- 6. El auditor deberá determinar si es necesario revisar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría cuando:
 - (a) la naturaleza de las representaciones incorrectas identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras representaciones incorrectas que, sumadas a las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref.: Apartado A7)
 - (b) la suma de las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la Naga 320. (Ref.: Apartado A8)
- 7. Si, a petición del auditor, la Administración ha examinado una clase de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las representaciones incorrectas que fueron detectadas, el auditor deberá desarrollar procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las representaciones incorrectas persisten. (Ref.: Apartado A9)

Comunicación y corrección de las representaciones incorrectas

- 8. El auditor deberá comunicar oportunamente y al nivel adecuado de la Administración todas las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.³ El auditor deberá solicitar a la Administración que corrija dichas

³ NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, apartado 7.

representaciones incorrectas. (Ref.: Apartados A10–A12)

9. Si la Administración rehúsa corregir algunas o todas las representaciones incorrectas comunicadas por el auditor, éste deberá obtener un entendimiento de las razones de la Administración para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros como un todo están libres de representación incorrecta material. (Ref.: Apartado A13)

Evaluación del efecto de las representaciones incorrectas no corregidas

10. Antes de evaluar el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas, el auditor deberá volver a evaluar la importancia relativa determinada de conformidad con la Naga 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref.: Apartados A14–A15)
11. El auditor deberá determinar si las representaciones incorrectas no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor deberá tener en cuenta:
 - (a) la magnitud y la naturaleza de las representaciones incorrectas, tanto en relación con determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros como un todo, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref.: Apartados A16–A22, A24–A25)
 - (b) el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas relativas a periodos anteriores sobre las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros como un todo. (Ref.: Apartado A23)

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad

12. El auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad las representaciones incorrectas no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.⁴ La comunicación del auditor deberá identificar las representaciones incorrectas materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor deberá solicitar que se corrijan las representaciones incorrectas no corregidas. (Ref.: Apartados A26–A28)
13. El auditor también deberá comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas relativas a periodos anteriores sobre las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros como un todo.

⁴ Véase la nota 3.

Representaciones escritas

14. El auditor deberá solicitar a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, representaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las representaciones incorrectas no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros como un todo. Un resumen de dichas partidas deberá ser incluida en la representación escrita o se adjuntará a ella. (Ref.: Apartado A29)

Documentación

15. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:⁵ (Ref.: Apartado A30)
- (a) el importe por debajo del cual las representaciones incorrectas se consideran claramente insignificantes (apartado 5);
 - (b) todas las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas (apartados 5, 8 y 12); y
 - (c) la conclusión del auditor sobre si las representaciones incorrectas no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión (apartado 11).

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de representación incorrecta (Ref.: Apartado 4(a))

- A1. Las representaciones incorrectas pueden ser el resultado de:
- (a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;
 - (b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar, así como de información a revelar inadecuada o incompleta requerida para cumplir con los objetivos de información a revelar de determinados marcos de preparación y presentación de información financiera, según corresponda;⁶
 - (c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y
 - (d) juicios de la Administración en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas;

⁵ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

⁶ Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que “una entidad deberá revelar la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo...”.

- (e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y
- (f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten razonablemente, además de las que requiera específicamente el marco de preparación y presentación de información financiera.⁷

La Naga 240 proporciona ejemplos de representaciones incorrectas debidos a fraude.⁸

Acumulación de representaciones incorrectas identificadas (Ref.: Apartado 5)

“Claramente insignificante”

- A2. El apartado 5 de esta Naga requiere que el auditor acumule las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. «Claramente insignificante» es una expresión equivalente a «no material». Las representaciones incorrectas claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de representaciones incorrectas 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. Se considera que las representaciones incorrectas no son claramente insignificantes cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

Representaciones incorrectas en un estado financiero individual

- A3. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las representaciones incorrectas en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las representaciones incorrectas por importes superiores al importe establecido se acumulan como lo requiere el apartado 5 de esta Naga. Además, las representaciones incorrectas relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan como lo requiere el apartado 5 de esta Naga.

⁷ Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

⁸ NAGA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado A1–A7.

Representaciones incorrectas en la información a revelar

A4. Las representaciones incorrectas en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las representaciones incorrectas en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas representaciones incorrectas en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros como un todo. El apartado A17 de esta Naga proporciona ejemplos de representaciones incorrectas en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

Acumulación de representaciones incorrectas

A5. Las representaciones incorrectas por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A3–A4, no se pueden sumar como es el caso de las representaciones incorrectas en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta Naga requiere que el auditor evalúe esas representaciones incorrectas tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras representaciones incorrectas) para determinar si son materiales .

A6. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las representaciones incorrectas a la Administración y a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, puede ser útil distinguir entre representaciones incorrectas de hecho, representaciones incorrectas de juicio y representaciones incorrectas extrapoladas.

- Las representaciones incorrectas de hecho son representaciones incorrectas sobre las cuales no existe duda.
- Las representaciones incorrectas de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la Administración incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en los estados financieros (incluidas las relativas a la selección o aplicación de políticas contables) que el auditor considera no razonables o inadecuados.
- Las representaciones incorrectas extrapoladas son la mejor estimación del auditor de representaciones incorrectas en las poblaciones, lo cual implica la proyección de representaciones incorrectas identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La Naga 530 contiene orientaciones para determinar las representaciones incorrectas proyectadas y evaluar los resultados.⁹

⁹ NAGA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15.

Consideración de las representaciones incorrectas identificadas a medida que la auditoría avanza (Ref.: Apartados 6–7)

- A7. Una representación incorrecta puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras representaciones incorrectas que incluyen, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una representación incorrecta se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera invasiva, supuestos o métodos de evaluación inadecuados.
- A8. Si la suma de las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la importancia relativa determinada de conformidad con la Naga 320, puede haber un nivel de riesgo superior al aceptablemente bajo de que las posibles representaciones incorrectas no detectadas, consideradas conjuntamente con las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría, puedan superar la importancia relativa. Podrían existir representaciones incorrectas no detectadas derivadas del riesgo de muestreo y del riesgo ajeno al muestreo.¹⁰
- A9. El auditor puede solicitar a la Administración que examine una clase concreta de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros con el fin de que la Administración conozca la causa de una representación incorrecta identificada por el auditor, aplique procedimientos para determinar el importe real de las representaciones incorrectas de la clase de transacciones, saldos contables o información a revelar y realice los ajustes adecuados en los estados financieros. La solicitud puede basarse, por ejemplo, en la extrapolación hecha por el auditor de las representaciones incorrectas identificadas en una muestra de auditoría al total de la población de la que se extrajo la muestra.

Comunicación y corrección de las representaciones incorrectas (Ref.: Apartados 8–9)

- A10. La comunicación oportuna de las representaciones incorrectas al nivel adecuado de la Administración es importante ya que permite a ésta evaluar si las partidas las clases de transacciones, saldos contables e información revelada contienen representaciones incorrectas, informar al auditor si está en desacuerdo y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la Administración es aquél que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las representaciones incorrectas y para adoptar las medidas necesarias.
- A11. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de ciertas representaciones incorrectas a la Administración o a otros sujetos, dentro de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por

¹⁰ NAGA 530, apartado 5(c)-(d).

ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un incumplimiento o sobre la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, los asuntos considerados por el auditor pueden ser complejas y puede considerarse adecuado obtener asesoramiento jurídico.

- A12. La corrección por parte de la Administración de todas las representaciones incorrectas, incluidas las comunicadas por el auditor, permite a aquélla llevar los libros y registros contables de forma rigurosa y reduce los riesgos de representación incorrecta material en los futuros estados financieros como consecuencia del efecto acumulativo de las representaciones incorrectas inmatrimiales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.
- A13. La Naga 700 (Revisada) obliga al auditor a evaluar si los estados financieros están preparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Dicha evaluación incluye la consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la Administración,¹¹ lo que puede estar afectado por el conocimiento por parte del auditor de los motivos de la Administración para no efectuar las correcciones.

Evaluación del efecto de las representaciones incorrectas no corregidas (Ref.: Apartados 10–11)

- A14. La determinación de la importancia relativa por parte del auditor de conformidad con la Naga 320 se basa, a menudo, en estimaciones de los resultados financieros de la entidad, puesto que es posible que aún no se conozcan los resultados definitivos. En consecuencia, antes de que el auditor evalúe el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas, puede ser necesario revisar la importancia relativa determinada de conformidad con la Naga 320 sobre la base de los resultados financieros definitivos.
- A15. La Naga explica que, a medida que la auditoría avanza, el auditor revisa la importancia relativa para los estados financieros como un todo (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla conocido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra o cifras diferentes.¹² Por lo tanto, es probable que cualquier revisión significativa ya se haya realizado antes de que el auditor evalúe el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas. Sin embargo, si la nueva evaluación del auditor de la importancia relativa determinada de conformidad con la Naga 320 (véase el apartado 10 de dicha Naga) da lugar a una cifra o cifras menores, se reconsiderará la importancia relativa en la ejecución y la

¹¹ NAGA 700 (Revisada), apartado 12.

¹² NAGA 320, apartado 12.

adecuación de la naturaleza, oportunidad de realización y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría.

A16. Cada representación incorrecta individual de un importe se toma en consideración para evaluar su efecto en las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar.

A17. Además, cada representación incorrecta individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto general sobre los estados financieros como un todo. La determinación de si una o varias representaciones incorrectas en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es un asunto que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales representaciones incorrectas pueden ser materiales incluyen:

- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
- La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado general, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.

A18. Al determinar si las representaciones incorrectas por naturaleza no corregidas son materiales como lo requiere el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las representaciones incorrectas no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas representaciones incorrectas se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras representaciones incorrectas. Por ejemplo, en función de las representaciones incorrectas identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:

- (a) si los errores identificados son persistentes o generalizados o
- (b) si ciertas representaciones incorrectas identificadas están relacionadas con el mismo asunto y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicho asunto por los usuarios.

Esta consideración de representaciones incorrectas acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la Naga 700 (Revisada), que requiere que el auditor considere si la presentación general de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de los asuntos revelados.

- A19. Si una representación incorrecta individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras representaciones incorrectas. Por ejemplo, si los ingresos han sido sobrevalorados de forma material, los estados financieros como un todo contendrán una representación incorrecta material, incluso si el efecto de la representación incorrecta en los beneficios se compensa completamente con una sobrevaloración equivalente de los gastos. Puede ser adecuado compensar las representaciones incorrectas dentro del mismo saldo contable o clases de transacciones. Sin embargo, considerar, antes de concluir que es adecuado compensar incluso las representaciones incorrectas inmateriales, es el riesgo de que puedan existir otras representaciones incorrectas no detectadas.¹³
- A20. La determinación de si una representación incorrecta en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha representación incorrecta sobre deudas u otros compromisos contractuales, su efecto sobre partidas individuales o subtotales, o su efecto sobre ratios clave. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una representación incorrecta en la clasificación no es material considerando los estados financieros como un todo, aunque pueda superar el nivel o los niveles de importancia relativa utilizados para evaluar otras representaciones incorrectas. Por ejemplo, una clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente en el balance de situación puede no ser considerada material para los estados financieros como un todo cuando el importe de la clasificación errónea es pequeño en relación con la magnitud de las correspondientes partidas reflejadas individualmente en el balance de situación y el error de clasificación no afecta al estado de resultados ni a otros ratios clave.
- A21. Las circunstancias relacionadas con algunas representaciones incorrectas pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otras representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría, incluso si son inferiores a la materialidad para los estados financieros como un todo. Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el alcance en el que la representación incorrecta:
- afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos;
 - afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones

¹³ Si se identifica un cierto número de representaciones incorrectas representaciones incorrectas que no son materiales en el mismo saldo contable o en un misma clase de transacciones, el auditor puede tener que volver a evaluar el riesgo de representación incorrecta material para dicho saldo contable o clase de transacción.

contractuales;

- está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que posiblemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros;
- encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales
- afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;
- afecta a la información por segmentos presentada en los estados financieros (por ejemplo, la significatividad del asunto con respecto a un segmento u otra división de actividad de la entidad del que se sabe que desempeña una función significativa en las operaciones o rentabilidad de la entidad);
- tiene el efecto de incrementar la remuneración de la Administración, por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos;
- es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos;
- está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con miembros de la Administración de la entidad);
- supone una omisión de información que no requiere específicamente el marco de preparación y presentación de información financiera pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo de la entidad; o
- afecta a otra información a ser incluida en el informe anual de la entidad (por ejemplo, información a ser incluida en el “Informe de Gestión ”o en la “Revisión Operativa y Financiera” (de los que se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. La Naga 720 (Revisada ¹⁴ (trata de las responsabilidades del auditor en relación con otra información.

Estas circunstancias son sólo ejemplos; no es probable que todas estén presentes en todas las auditorías y la lista no es necesariamente exhaustiva. La existencia de circunstancias como éstas no lleva necesariamente a la conclusión de que la representación incorrecta es material.

¹⁴ NAGA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

A22. La Naga 240¹⁵ explica el modo en que se consideran las implicaciones de una representación incorrecta que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la representación incorrecta no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las representaciones incorrectas en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la Administración, o
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de los asuntos en los estados financieros.

Al considerar las implicaciones de representaciones incorrectas en clases de transacciones, saldos contables e información revelada, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la Naga 200.¹⁶

A23. El efecto acumulativo de las representaciones incorrectas inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores puede tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación por el auditor del efecto de dichas representaciones incorrectas no corregidas en los estados financieros del periodo actual. Utilizar el mismo enfoque de evaluación proporciona congruencia entre periodos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. En el caso de la auditoría de una entidad del sector público, la evaluación de si una representación incorrecta es material también puede verse afectada por las responsabilidades del auditor, establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, de informar sobre asuntos específicos, incluido, por ejemplo, el fraude.

A25. Además, asuntos tales como el interés público, la obligación de rendir cuentas, la probidad y el aseguramiento de una supervisión legislativa efectiva, en particular, pueden afectar a la evaluación relativa a si una partida, por su naturaleza, es material. Esto es especialmente aplicable en el caso de partidas relacionadas con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad (Ref.: Apartado 12)

A26. Si se han comunicado representaciones incorrectas no corregidas a una o varias personas con responsabilidades de Administración, y esas personas también tienen responsabilidades de gobierno corporativo, no es necesario que se comuniquen de nuevo a dichas personas en su función de responsables del gobierno corporativo

¹⁵ NAGA 240, apartado 36.

¹⁶ NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, apartado 15.

de la entidad. No obstante, el auditor ha de satisfacerse de que la comunicación con el directivo o directivos es suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor consideró como responsables del gobierno corporativo de la entidad han sido informados.¹⁷

- A27. Cuando haya un elevado número de representaciones incorrectas individuales inmateriales no corregidas, el auditor puede comunicar el número y efecto monetario general de las representaciones incorrectas no corregidas, en lugar de detallar cada representación incorrecta individual no corregida.
- A28. La Naga 260 (Revisada) requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno corporativo de la entidad las representaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta Naga).¹⁸ El auditor puede discutir con los responsables del gobierno corporativo de la entidad las razones y las implicaciones de la falta de corrección de las representaciones incorrectas, teniendo en cuenta la magnitud y la naturaleza de la representación incorrecta juzgada en las circunstancias que concurran, así como las posibles implicaciones para los estados financieros futuros.

Representaciones escritas (Ref.: Apartado 14)

- A29. Dado que la preparación de los estados financieros requiere que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad ajusten los estados financieros para corregir las representaciones incorrectas materiales, el auditor es requerido a solicitar que le proporcionen representaciones escritas sobre las representaciones incorrectas no corregidas. En algunas circunstancias, la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden considerar que algunas representaciones incorrectas no corregidas no son tales. Por ese motivo, puede que quieran añadir a sus representaciones escritas expresiones como: “No estamos de acuerdo con el hecho de que las partidas... y ...constituyan representaciones incorrectas porque [descripción de los motivos]”. Obtener estas representaciones, sin embargo, no exime al auditor de la necesidad de llegar a una conclusión sobre el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas.

Documentación (Ref.: Apartado 15)

- A30. La documentación del auditor sobre las representaciones incorrectas no corregidas puede tener en cuenta:
- (a) la consideración del efecto agregado de las representaciones incorrectas no corregidas;
 - (b) la evaluación relativa a si el nivel o los niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar, en su caso, han sido superados; y,

¹⁷ NAGA 260 (Revisada), apartado 13.

¹⁸ NAGA 260 (Revisada), apartado 16(c)(ii).

- (c) la evaluación del efecto de las representaciones incorrectas no corregidas sobre ratios clave o tendencias, y el cumplimiento de los requerimientos normativos y contractuales (por ejemplo, compromisos de deuda).