

Referencia: ISSAI-ES 200; NIA-ES 320; NIA-ES 450;  
Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas

*Documento elaborado pola Comisión Técnica dos OCEX e  
aprobado pola Conferencia de Presidentes da ASOCEX o 17 de maio de 2016*

---

I.	Introdución	
	Finalidade	1
	Importancia relativa e risco de auditoría	2
	Xuízo profesional	3
II.	Definicións	5
III.	A importancia relativa na planificación e execución do traballo de auditoría financeira	6
	Determinación da importancia relativa para os estados financeiros ao planificar a auditoría	10
	Importancia relativa para a execución do traballo	15
	Determinación das incorreccións claramente insignificantes	16
	Revisión a medida que a auditoría avanza	17
IV.	Avaliación das incorreccións identificadas durante a realización da auditoría	
	Rexistro e comunicación das incorreccións	18
	Consideración das incorreccións a medida que a auditoría avanza	21
	Avaliación do efecto das incorreccións non corrixidas	22
V.	A importancia relativa no informe de auditoría financeira	28
VI.	Documentación	31
	AnexoModelo/exemplo	

*Nota: Para facilitar a análise e utilización desta sección do Manual de fiscalización púxose, no seu caso, ao final de cada parágrafo, a referencia á norma e parágrafo correspondentes.*

## **I. Introducción**

### *Finalidade*

1. A NIA-ES 320 trata da responsabilidade que ten o auditor de aplicar o concepto de importancia relativa na planificación e execución dunha auditoría de estados financeiros.

A NIA-ES 450 explica o modo de aplicar a importancia relativa para avaliar o efecto das incorreccións identificadas nunha auditoría e, no seu caso, das incorreccións non corrixidas sobre os estados financeiros.

A ISSAI-ES 200 recolle diversos requirimentos para os auditores públicos en relación coas dúas NIA-ES anteriores.

Adicionalmente, a NIA-ES 700 (GPF-OCEX 1730) trata da responsabilidade que ten o auditor, ao formarse unha opinión, de concluír sobre se alcanzou unha seguridade razoable de que os estados financeiros no seu conxunto están libres de incorrección material. A conclusión do auditor de acordo con esa norma debe ter en conta a avaliación realizada de conformidade coa presente guía do efecto, no seu caso, das incorreccións non corrixidas sobre os estados financeiros.

Esta Guía práctica sintetiza o disposto nas normas técnicas citadas, adaptando as súas disposicións ás características dos auditores dos OCEX.

Tamén se tiveron en consideración determinadas disposicións relativas á importancia relativa establecidas no Manual de procedementos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas.

Nas fiscalizacións de cumprimento de legalidade estarase ao previsto na *GPF-OCEX 4320: Guía sobre a importancia relativa nas fiscalizacións de cumprimento da legalidade*.

*Importancia relativa e risco de auditoría*

2. Na realización dunha auditoría de estados financeiros, os obxectivos globais do auditor consisten en obter **unha seguridade razoable** de que ditos estados financeiros no seu conxunto están libres de incorreccións materiais, debidas a fraude ou erro, permitindo ao auditor, por tanto, expresar unha opinión sobre se os estados financeiros están preparados, en todos os aspectos materiais, de conformidade cun marco de información financeira aplicable (PXC, PXCP, etc); e informar sobre os estados financeiros, de conformidade cos achados do auditor. (*NIA-ES 320; PA1*)

O auditor alcanza unha seguridade razoable mediante a obtención de evidencia de auditoría suficiente e adecuada para reducir o risco de auditoría a un nivel aceptablemente baixo.

O **risco de auditoría** é o risco de que o auditor exprese unha opinión de auditoría inadecuada cando os estados financeiros conteñen incorreccións materiais. O risco de auditoría é función do risco de incorrección material e do risco de detección.

A importancia relativa e o risco de auditoría téñense en conta ao longo da auditoría, en especial ao:

- identificar e valorar os riscos de incorrección material;
- determinar a natureza, o momento de realización e a extensión dos procedementos de auditoría;
- avaliar o efecto das incorreccións non corrixidas, no seu caso, sobre os estados financeiros e na formación da opinión para expresar no informe de auditoría.

A valoración do risco global nunha entidade (alto, medio ou baixo) non afecta á cuantificación da materialidad para os estados financeiros, pero sí que inflúe na determinación da natureza (probos de controis vs procedementos substantivos), o momento de realización e a extensión dos procedementos de auditoría (tamaño da mostra por exemplo).

*Xuízo profesional*

3. Hai que resaltar que as normas técnicas de auditoría establecen como elemento fundamental para fixar a importancia relativa o xuízo profesional do auditor. Por iso, se o auditor, facendo uso do seu xuízo profesional, non aplica os criterios establecidos na presente guía deberá xustificalo e documentalo na memoria de planificación e/ou nos papeis de traballo de forma expresa, sinalando os factores e as razóns que incidisen na súa decisión.
4. Débese ter en conta que hai dúas diferenzas importantes entre a auditoría do sector privado e o público, unha é que neste as fiscalizacións realízanse normalmente cando os exercicios contables xa están pechados e as contas formuladas ou aprobadas, por tanto non cabe que os xestores poidan contabilizar no exercicio auditado as incorreccións detectadas na fiscalización; a outra diferenza refírese á maior relevancia dos factores cualitativos, en particular os relacionados co cumprimento da legalidade, que se concede no sector público ao considerar a importancia relativa dos achados realizados.

## II. Definicións

5. Para os efectos das Guías Prácticas de Fiscalización dos OCEX, os seguintes termos teñen o significado que se lles atribúe a continuación:

*Axuste*

Correccións nos saldos das contas que dan lugar a modificacións na situación patrimonial ou financeira, nos resultados económicos ou orzamentarios do exercicio ou nas marxes da conta de perdas e ganancias.

*Achado de auditoría*

Os diferentes tipos de deficiencias, desviacións con respecto ao que debería ser ou esperarse ou incorreccións que puidesen detectarse en relación coa materia ou asunto obxecto de fiscalización. Pode tratarse de deficiencias nos controis internos; desviacións das normas contables e orzamentarias; incumprimento das disposicións legais, normativas, contratos ou acordos de subvención; fraude ou abuso. (*ISSAI-ES 200*).

### *Incorrección*

Diferenza entre a cantidade, clasificación, presentación ou información revelada respecto dunha partida incluída nos estados financeiros e a cantidade, clasificación, presentación ou revelación de información requiridas respecto de dita partida de conformidade co marco de información financeira aplicable. As incorreccións poden deberse a erros ou fraudes.

Nunha auditoría financeira, as incorreccións inclúen tamén aqueles axustes que, a xuízo do auditor, é necesario realizar nas cantidades, as clasificacións, a presentación ou a revelación de información para que os estados financeiros expresen a imaxe fiel ou se presenten fielmente, en todos os aspectos materiais. (NIA-ES 200.13(i) e NIA-ES 450.4(a))

As incorreccións poden ser o resultado de: (NIA-ES 450: A1)

- unha inexactitude ao recoller ou procesar os datos a partir dos cales se preparan os estados financeiros;
- unha omisión dunha cantidade ou dunha información para revelar;
- unha estimación contable incorrecta por non considerar feitos ou por unha interpretación claramente errónea deles;
- xuízos da dirección en relación con estimacións contables que o auditor non considera razoables ou a selección e aplicación de políticas contables que o auditor considera inadecuadas; e
- fraude.

### *Incorreccións de feito*

Son incorreccións sobre as cales non existe dúbida. (NIA-ES 450; PA3)

### *Incorreccións de xuízo*

Son diferenzas derivadas dos xuízos da dirección en relación con estimacións contables que o auditor non considera razoables, ou relativas á selección ou aplicación de políticas contables que o auditor considera inadecuadas. (NIA-ES 450; PA3)

### *Incorreccións extrapoladas*

Son a mellor estimación efectuada polo auditor de incorreccións nas poboacións, o cal implica a proxección de incorreccións identificadas en mostras de auditoría ao total das poboacións das que se extraeron as mostras. A NIA-ES 530 contén orientacións para determinar as incorreccións proxectadas e avaliar os resultados. (NIA-ES 450; PA3)

### *Incorrección na descrición dun feito*

Outra información non relacionada con cuestións que aparecen nos estados financeiros auditados, que estea incorrectamente expresada ou presentada. As incorreccións materiais na descrición dun feito poden menoscabar a credibilidade do documento que contén os estados financeiros auditados. (NIA-ES 720.5(c))

### *Incorrección tolerable*

Importe establecido polo auditor co obxectivo de obter un grao adecuado de seguridade de que as incorreccións existentes na poboación non superan dito importe. (NIA-ES 530.5(i))

No ámbito da normativa de auditoría de contas, a expresión “incorrección tolerable” cando se aplican técnicas de mostraxe como procedementos de auditoría coñécese tamén como “erro tolerable”.

### *Incorreccións claramente insignificantes*

O importe por baixo do cal as incorreccións son claramente insignificantes e non é necesario acumulalas porque o auditor espera que a súa acumulación non terá un efecto material sobre os estados financeiros. (NIA-ES 450; PA2)

### *Incorreccións non corrixidas*

Incorreccións que o auditor detectou durante a realización da auditoría e que non foron corrixidas. (NIA-ES 450.4(b))

*Importancia relativa ou materialidade para a execución do traballo*

A cifra ou cifras determinadas polo auditor, por baixo do nivel da importancia relativa establecida para os estados financeiros no seu conxunto, ao obxecto de reducir a un nivel adecuadamente baixo a probabilidade de que a suma das incorreccións non corrixidas e non detectadas supere a importancia relativa determinada para os estados financeiros no seu conxunto.

No seu caso, a importancia relativa para a execución do traballo tamén se refire á cifra ou cifras determinadas polo auditor por baixo do nivel ou niveis de importancia relativa para determinados tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar.

*Reclasificación*

Transferencia de saldos entre distintos grupos e subgrupos de contas homoxéneas dun mesmo estado financeiro, normalmente por razóns de clasificación ou de presentación.

**III. A importancia relativa na planificación e execución do traballo de auditoría financeira<sup>1</sup>**

6. O auditor debe aplicar o concepto de importancia relativa ou materialidade dunha maneira adecuada ao planificar e executar a auditoría, e ao avaliar o efecto das incorreccións identificadas nos estados financeiros, incluíndo omisións, así como na formación da opinión para expresar no informe de auditoría. (ISSAI-ES 200; P51 e P55) (NIA-ES 320; P5)

7. Unha incorrección considérase material, xa sexa individualmente ou de forma agregada con outras incorreccións, se cabería razoablemente prever que influíse nas decisións tomadas polos usuarios sobre a base da información contida nos estados financeiros. (ISSAI-ES 200; P52)

Esta definición comporta un alto compoñente de subxectividade polo que é necesario a aplicación do xuízo profesional nas fiscalizacións xunto coa presente guía práctica.

8. A materialidade ten aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Os aspectos cualitativos da materialidade xeralmente xogan un papel máis importante no sector público que noutro tipo de entidades. A avaliación da materialidade e a consideración da sensibilidade e outros factores cualitativos nunha auditoría en particular son cuestións que dependen do xuízo do auditor. (ISSAI-ES 200; P52)

A importancia relativa cualitativa referirase, por exemplo, a cuestións relacionadas coa legalidade ou o control interno, o que permitirá que, debido á súa importancia, determinadas deficiencias e irregularidades, independentemente de cal sexa o seu importe, queden reflectidas no informe. (MPFR TCU apartado 2.3)

9. A opinión do auditor trata dos estados financeiros no seu conxunto e por tanto o auditor non é responsable de detectar incorreccións que non sexan globalmente significativas.

---

<sup>1</sup> A importancia relativa ou materialidade é un factor clave que se considera ao longo da auditoría e en particular, aínda que non de forma exclusiva, nas seguintes áreas: (Guía de actuación sobre importancia relativa, nº 38 do ICJCE.)

- É relevante para a avaliación de se unha conta ou información a revelar é significativa ou non.
- Considérase durante os procedementos analíticos de planificación e final, cando se avalían as áreas que esixen máis explicación.
- É posible que inflúa na avaliación do deseño dos controis (por exemplo, a precisión coa que operan os controis).
- Inflúe na avaliación do risco de incorrección material.
- Utilízase para planificar os procedementos de auditoría, xa que están deseñados para identificar posibles incorreccións baseándose na materialidade ou importancia relativa para a execución do traballo.
- Considérase a importancia relativa cando se determinan o nivel de precisión e a diferenza aceptable adecuados nun procedemento analítico substantivo.
- Pode influír no número e a cantidade de partidas seleccionadas nun procedemento substantivo cando se seleccionan partidas específicas (aínda que este é só un dos diversos factores considerados).
- Utilízase para determinar o tamaño das mostras.
- Emprégase para determinar os epígrafes dos estados financeiros que son materiais e, por tanto, se son necesarios procedementos substantivos adicionais sobre contas non significativas que forman parte dos mesmos.
- Utilízase para determinar a magnitude das (posibles) incorreccións que é necesario investigar, analizar coa dirección, documentar e, no caso de incorreccións non corrixidas, presentar aos responsables do goberno da entidade.

Non obstante, deberá identificar e documentar incorreccións cuantitativamente non significativas, pois é posible que no seu conxunto sexan materiais ou alcancen a natureza de significativas. As incorreccións claramente insignificantes non se terán en consideración. (ISSAI-ES 200; P55)

*Determinación da importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto ao planificar a auditoría*

10. Ao determinar a estratexia global de auditoría, o auditor debe avaliar, en primeiro lugar, a importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto.

Non obstante, aínda que a materialidade refírese aos estados financeiros no seu conxunto, se para un ou máis tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar, poidérase esperar razoablemente que as incorreccións de importe menor ao nivel de importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto influísen nas decisións que toman os usuarios baseándose nos estados financeiros, o auditor tamén determinará o nivel ou os niveis de importancia relativa que se deben aplicar para dito tipo de transaccións, saldos contables ou información a revelar. (ISSAI-ES 200; P53) (NIA-ES 320; P10)

A efectos prácticos pode ser conveniente desagregar ou dividir, de forma aproximadamente proporcional, o importe da importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto, entre as principais áreas de cada estado financeiro, para ter un elemento de xuízo adicional á hora de avaliar as incorreccións detectadas en cada área.

11. A determinación da importancia relativa implica a aplicación do xuízo profesional do auditor. A miúdo aplícase unha porcentaxe a unha referencia ou magnitude base elixida, como punto de partida para determinar a importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto. (NIA-ES 320; PA3)

No sector público, para calcular a importancia relativa a nivel global poderán terse en consideración as seguintes magnitudes: (MPFR TCu apartado 2.3)

- Nas entidades do sector público administrativo, o importe total das obrigas recoñecidas netas do exercicio, a cifra do activo total do balance, ou o importe total de gastos da conta de resultados.
- Nas empresas públicas (EP), o importe total dos gastos de explotación ou do activo do balance.
- Nas fundacións públicas (FP), o importe total dos gastos do exercicio derivados da actividade propia ou ben o importe total do activo do balance.

A nivel de área, poden tomarse como referencia o importe das obrigas recoñecidas ou dereitos recoñecidos nun capítulo orzamentario, así como o das partidas do balance ou conta de resultados que a integran.

12. A determinación dunha porcentaxe para aplicar a unha referencia ou magnitude base elixida implica a aplicación do xuízo profesional. Existe unha relación entre a porcentaxe e a referencia elixida, de tal modo que unha porcentaxe aplicada ao beneficio antes de impostos das operacións continuadas ou ao resultado orzamentario será polo xeral maior que a porcentaxe que se aplique aos ingresos ordinarios totais ou ao orzamento de ingresos/gastos. (NIA-ES 320; PA7)

Aínda que a súa elección depende dos criterios aplicados en cada fiscalización, a porcentaxe para aplicar sobre a base de cálculo estará situada, en xeral, entre o 0,5% e o 5%. (MPFR TCu apartado 2.3)

13. A importancia relativa determinada ao planificar a auditoría non establece necesariamente unha cifra por baixo da cal as incorreccións non corrixidas, individual ou conxuntamente, sempre se considerarán inmateriais. Determinadas circunstancias poden facer que o auditor considere materiais algunhas incorreccións inferiores á importancia relativa.

Aínda que non sexa factible deseñar procedementos de auditoría para determinar incorreccións que poidan ser materiais só pola súa natureza, ao avaliar o seu efecto nos estados financeiros o auditor terá en conta non só a magnitude das incorreccións non corrixidas, senón tamén a súa natureza, e as circunstancias específicas nas que se produciron. Os aspectos que o auditor debe considerar, a este respecto, inclúen a natureza sensible de certas transaccións ou programas, o interese público, a necesidade dunha supervisión ou regulación legislativa eficaz e a natureza da desviación ou erro (p. ex. se son consecuencia de fraude ou corrupción). (ISSAI-ES 200; P56)

14. Resumindo, os parámetros orientativos poden ser:

Situación	Magnitude/Importe Base	Porcentaxe
<b>Axustes</b> que afectan o resultado orzamentario do exercicio, ao resultado económico, ao patrimonio neto, ou ao remanente de tesourería.	Obrigas recoñecidas netas ou dereitos recoñecidos netos. Gastos de explotación (EP) Gastos da actividade propia (FP)	0,5% - 3%
<b>Axustes/reclasificacións</b> que afectan as masas do balance	<i>O máis representativo de:</i> Activos correntes / non correntes Pasivos correntes / non correntes	3% - 5%
<b>Reclasificación</b> entre partidas de ingresos ou gastos orzamentarios ou económicos Reclasificacións entre partidas do balance	<i>O máis representativo de:</i> Total do activo, ou Obrigas recoñecidas netas Gastos de explotación (EP) Gastos da actividade propia (FP)	5%-10%
Cambios en principios contables, partidas extraordinarias, información na memoria ou incorreccións cualitativas similares	<i>O máis representativo de:</i> Total do activo, ou Obrigas recoñecidas netas Gastos de explotación (EP) Gastos da actividade propia (FP)	3%-5%

As porcentaxes anteriores son orientativas e atendendo ao volume e peculiaridades da entidade fiscalizada, o auditor, aplicando o seu xuízo profesional, determinará os niveis de importancia relativa. Normalmente, canto maior sexa a entidade fiscalizada, máis próximo ao límite inferior deberá estar a porcentaxe para aplicar.

A aplicación das bases e magnitudes anteriores non requirirá ningunha xustificación adicional nos papeis de traballo.

*Importancia relativa para a execución do traballo*

15. O auditor tamén debe determinar a importancia relativa para a execución do traballo co fin de valorar os riscos de incorrección material e determinar a natureza, momento de realización e extensión dos procedementos de auditoría. (NIA-ES 320; P11)

Planificar a auditoría exclusivamente para detectar incorreccións individualmente materiais, pasa por alto o feito de que a suma de incorreccións inmateriais individualmente consideradas pode conducir a que os estados financeiros conteñan globalmente incorreccións materiais.

A importancia relativa para a execución do traballo fíxase para reducir a un nivel adecuadamente baixo a probabilidade de que a suma das incorreccións non corrixidas e non detectadas nos estados financeiros supere a importancia relativa determinada para os estados financeiros no seu conxunto.

A determinación da importancia relativa para a execución do traballo non é un simple cálculo mecánico e implica a aplicación do xuízo profesional. Vese afectada polo coñecemento que o auditor teña da entidade, actualizado durante a aplicación dos procedementos de valoración do risco, e pola natureza e extensión das incorreccións identificadas en auditorías anteriores e, en consecuencia, polas expectativas do auditor en relación coas incorreccións no período actual. (ISSAI-ES 200; P54)

Aínda que a NIA-ES 320 non inclúe ningunha especificación sobre como calculala, a Comisión Técnica e de Calidade do ICJCE considera adecuado que a importancia relativa para a execución do traballo non exceda, normalmente, do 85% da materialidade establecida para os estados financeiros no seu conxunto ou, no seu caso, sobre a materialidade establecida para un determinado tipo de transacción, saldo contable ou información a revelar<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Guía de actuación sobre importancia relativa ou materialidade, nº 38 do ICJCE.

*Determinación das incorreccións claramente insignificantes*

16. “Claramente insignificante” non é sinónimo de “non material”. As cuestións claramente insignificantes teñen unha orde de magnitude totalmente distinto (máis reducido) que a importancia relativa determinada de conformidade coa NIA-ES 320 ou a presente Guía; trátase de cuestións que claramente non terán consecuencias, tanto se se consideran individualmente como de forma agregada, calquera que sexa o criterio de magnitude, natureza ou circunstancias polo que se xulguen. (NIA-ES 450; PA2)

Considérase que unha cuestión non é claramente insignificante cando existe algún tipo de incerteza acerca de se unha ou máis partidas son claramente insignificantes.

A NIA-ES 320 non establece como calcular dito importe. A Comisión Técnica e de Calidade do ICJCE<sup>3</sup> considera recomendable que normalmente oscile entre o 5% e o 10% da materialidade determinada para os estados financeiros no seu conxunto.

Nas fiscalizacións dos OCEX, a efectos puramente orientativos, poderán considerarse claramente insignificantes as incorreccións de importe inferior ao 5% da importancia relativa para a execución do traballo<sup>4</sup>:

*Importancia relativa para os axustes (ver apartado 14) x 85% (ver apartado 15) x 5%*

Por baixo desta cifra, en xeral, non se sinalarán nas conclusións de cada área ningunha incorrección, sinalándose como claramente insignificantes no papel de traballo correspondente.

Todo iso suxeito ao criterio do auditor e tendo en consideración os aspectos cualitativos e circunstancias da auditoría, que poderán aconsellar incrementar ou reducir dita magnitude.

*Revisión a medida que a auditoría avanza*

17. O auditor revisará a importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto (e, no seu caso, o nivel ou os niveis de importancia relativa para determinados tipos de transaccións concretas, saldos contables ou información a revelar) no caso de que dispoña, durante a realización da auditoría, de información que de tela inicialmente leváralle a determinar unha cifra (ou cifras) diferente<sup>5</sup>. (NIA-ES 320; P12)

Se o auditor conclúe que é adecuada unha importancia relativa inferior á determinada inicialmente para os estados financeiros no seu conxunto (e, no seu caso, o nivel ou niveis de importancia relativa para determinados tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar), determinará se é necesario revisar a importancia relativa para a execución do traballo, e se a natureza, o momento de realización e a extensión dos procedementos de auditoría posteriores inicialmente establecidos seguen sendo adecuados. (NIA-ES 320; P13)

#### **IV. Avaliación das incorreccións identificadas durante a realización da auditoría**

*Rexistro e comunicación das incorreccións*

18. O auditor debe manter un rexistro completo das incorreccións identificadas durante a auditoría, comunicando á dirección e aos responsables do goberno da entidade, segundo corresponda e de maneira oportuna, todas as incorreccións rexistradas no curso da mesma. (ISSAI-ES 200; P130)

As incorreccións detectadas claramente insignificantes non é necesario acumulalas, xa que non se espera que teña un efecto material sobre os estados financeiros, tanto se se consideran individualmente como de forma agregada. (NIA-ES 450; P5)

Normalmente as incorreccións que son claramente insignificantes non necesitan comunicarse, salvo que o auditor deba por mandato informar de todas elas.

---

<sup>3</sup> Véxase a Guía de actuación sobre importancia relativa ou materialidade, nº 38 do ICJCE.

<sup>4</sup> É unha opción máis prudente.

<sup>5</sup> Debe terse en conta que o cálculo inicial, ao planificar, dos niveis de importancia relativa pode estar feito sobre estados provisionais ou dun período anterior ao auditado. Se ao dispoñer dos EEEF definitivos, estes variasen significativamente sobre os utilizados nos cálculos e, por tanto, a importancia relativa resultase moi diferente, deberanse reconsiderar os cálculos e os seus efectos nas decisións do auditor.

A comunicación e discusión coa dirección, e no seu caso cos responsables do goberno da entidade, das incorreccións materiais identificadas no curso da auditoría pódese realizar ao longo da mesma, e en todo caso cando se elaborou un borrador preliminar que será discutido polo auditor e a dirección nunha reunión con carácter previo ao envío formal a alegacións. Documentarase nos papeis de traballo a data da reunión, os asistentes e os principais aspectos tratados.

19. As incorreccións non corrixidas deberán avaliarse para coñecer a súa materialidad, **individualmente ou no seu conxunto**, a fin de determinar o efecto que puidesen ter sobre a opinión expresada no informe de auditoría. *(ISSAI-ES 200; P131)*

Para facilitar ao auditor a avaliación do efecto das incorreccións acumuladas durante a realización da auditoría e a comunicación das incorreccións á dirección e aos responsables do goberno da entidade, pode ser útil distinguir entre incorreccións de feito, incorreccións de xuízo e incorreccións extrapoladas. *(NIA-ES 450; PA3)*

20. O auditor deberá instar á dirección a que corrixa, se iso é factible, as incorreccións, e se a dirección négase a corrixir algunhas ou todas, o auditor deberá pescudar as razóns xustificativas. *(ISSAI-ES 200; P132)*

*Consideración das incorreccións a medida que a auditoría avanza*

21. O auditor determinará se é necesario revisar a estratexia global de auditoría e o plan de auditoría cando: *(NIA-ES 450; P6)*

- (a) A natureza das incorreccións identificadas e as circunstancias nas que se produciron indican que poden existir outras incorreccións que, sumadas ás incorreccións acumuladas durante a realización da auditoría, poderían ser materiais.

Unha incorrección pode non ser un feito illado. A evidencia de que poidan existir outras incorreccións inclúe, por exemplo, os casos nos que o auditor identifique que unha incorrección produciuse debido a un fallo do control interno ou porque a entidade aplicase, de maneira xeneralizada, hipótese ou métodos de valoración inadecuados. *(NIA-ES 450; PA4)*

- (b) A suma das incorreccións acumuladas durante a realización da auditoría aproxímase á cifra de importancia relativa determinada de conformidade cos parágrafos 10 a 14.

Nestes casos pode ter un nivel de risco superior ao aceptablemente baixo de que as posibles incorreccións non detectadas, consideradas conxuntamente coas incorreccións acumuladas durante a realización da auditoría, poidan superar a importancia relativa. *(NIA-ES 450; PA5)*

*Avaliación do efecto das incorreccións non corrixidas*

22. O auditor necesita determinar se as incorreccións non corrixidas son materiais individualmente ou no seu conxunto. Para ese efecto, o auditor deberá considerar: *(ISSAI-ES 200; P133) (NIA-ES 450; P11)*

- A **magnitude** e a **natureza** das incorreccións, tanto en relación con determinados tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar, como en relación cos estados financeiros no seu conxunto, e as **circunstancias** específicas nas que se produciron.

Cada incorrección individual tómase en consideración para avaliar o seu efecto nos tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar relevantes, en particular se se superou o nivel de importancia relativa para ditos tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar. *(NIA-ES 450; PA13)*

- O **efecto** das incorreccións sobre o cumprimento da normativa. *(NIA 450; PA20)*
- O **efecto** das incorreccións non corrixidas relativas a períodos anteriores sobre os tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar relevantes, e sobre os estados financeiros no seu conxunto.

23. A determinación da importancia relativa baséase a miúdo en estimacións en base a estados financeiros provisionais. En consecuencia, antes de que o auditor avalíe o efecto das incorreccións non corrixidas, pode ser necesario revisar a importancia relativa calculada inicialmente tendo en conta os datos financeiros e orzamentarios definitivos. *(NIA-ES 450; PA11)*



24. Se unha incorrección individual cualifícase de material, é pouco probable que se poida **compensar** con outras incorreccións.

Por exemplo, se os ingresos foron sobrevalorados de forma material, os estados financeiros no seu conxunto conterán unha incorrección material, mesmo se o efecto da incorrección nos resultados compénsase completamente cunha sobrevaloración equivalente dos gastos.

Pode ser adecuado compensar as incorreccións dentro do mesmo saldo contable ou tipo de transaccións. Non obstante, o primeiro que debe terse en conta, antes de concluír que é adecuado compensar incluso as incorreccións inmateriais, é o risco de que poidan existir outras incorreccións non detectadas. (NIA-ES 450; PA14)

25. A determinación de se unha **incorrección na clasificación** é material leva a avaliación de aspectos cualitativos, tales como o efecto de dita incorrección sobre débedas ou outros compromisos contractuais, o seu efecto sobre partidas individuais ou subtotales, ou o seu efecto sobre ratios clave.

Pode haber circunstancias nas que o auditor conclúa que unha incorrección na clasificación non é material considerando os estados financeiros no seu conxunto, aínda que poida superar o nivel ou os niveis de importancia relativa utilizados para avaliar outras incorreccións. Por exemplo, unha clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente no balance de situación pode non ser considerada material para os estados financeiros no seu conxunto cando o importe da clasificación errónea é pequeno en relación coa magnitude das correspondentes partidas reflectidas individualmente no balance de situación e o erro de clasificación non afecta o estado de resultados nin a outros cocientes clave. (NIA-ES 450; PA15)

En sentido contrario, poden detectarse incorreccións por clasificacións erróneas no balance que non son materiais para os EEF no seu conxunto, pero por exemplo afectan de forma relevante ao cómputo do fondo de manobra ou ao do endebedamento. Neses casos o auditor aplicará o seu xuízo profesional e considerará tomar para eses casos niveis de importancia relativa máis reducidos.

26. As circunstancias relacionadas con algunhas incorreccións poden levar ao auditor para avalialas como materiais, individualmente ou consideradas xunto con outras incorreccións acumuladas durante a realización da auditoría, mesmo se son inferiores á importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto. (NIA-ES 450; PA16)

As circunstancias (factores cualitativos) que poden ter un efecto en dita avaliación inclúen o grao no que a incorrección:

- afecta o cumprimento das disposicións legais e regulamentarias;
- afecta o cumprimento de compromisos de débeda ou outras obrigas contractuais;
- está relacionada coa selección ou aplicación incorrectas dunha política contable que ten un efecto inmaterial nos estados financeiros do período actual pero que posiblemente teña un efecto material nos estados financeiros de períodos futuros;
- encobre un cambio nos beneficios ou outras tendencias, especialmente no contexto de condicións económicas e sectoriais xerais
- afecta a ratios utilizados para avaliar a situación financeira da entidade, o resultado das súas operacións ou os fluxos de efectivo;.
- afecta á información por segmentos presentada nos estados financeiros (por exemplo, a significatividade do asunto con respecto a un segmento ou outra división de actividade da entidade do que se sabe que desempeña unha función significativa nas operacións ou rendibilidade da entidade);
- ten o efecto de incrementar a remuneración da dirección, por exemplo, ao asegurar que se cumpren os requisitos para a obtención de incentivos;.
- é significativa tendo en conta o coñecemento do auditor de comunicacións anteriores aos usuarios, por exemplo, en relación con beneficios previstos ou déficit/superávit previstos;
- está relacionada con partidas que afectan a determinados terceiros (por exemplo, se nunha transacción as partes externas están relacionadas con membros da dirección da entidade);
- supón unha omisión de información que non require especificamente o marco de información financeira pero que, a xuízo do auditor, é importante para que os usuarios coñezan a situación financeira, o resultado ou os fluxos de efectivo da entidade; ou

- afecta a outra información que se comunicará en documentos que conteñen os estados financeiros auditados (por exemplo, información que se incluíra no "Informe de Xestión" ou na "Revisión Operativa e Financeira") dos que se pode esperar razoablemente que inflúan nas decisións económicas dos usuarios dos estados financeiros.

Estas circunstancias son só exemplos; non é probable que todas estean presentes en todas as auditorías e a lista non é necesariamente exhaustiva. A existencia de circunstancias como estas non leva necesariamente á conclusión de que a incorrección é material.

27. A GPF-OCEX-1240 explica o modo en que se deben considerar as implicacións dunha incorrección que sexa, ou poida ser, resultado de fraude, en relación con outros aspectos da auditoría, mesmo se a magnitude da incorrección non é material en relación cos estados financeiros. (NIA-ES 450; PA17)

#### V. A importancia relativa no informe de auditoría financeira

28. Co fin de emitir unha opinión, o auditor debe en primeiro lugar concluír se se obtivo unha seguridade razoable de que os estados financeiros no seu conxunto **están libres de incorreccións materiais**, xa sexan debidas a fraude ou erro. Esta conclusión, de acordo co apartado 137 da ISSAI-ES 200 debe ter en conta, entre outras cuestións:

- Se se obtivo evidencia suficiente e adecuada;
- **Se as incorreccións non corrixidas son materiais, individualmente ou no seu conxunto;**
- A avaliación do auditor ao determinar o contido da opinión respecto de :
  - se os estados financeiros foron preparados **en todos os aspectos materiais** de acordo cos requisitos do marco de información financeira aplicable, ....

29. Debe distinguirse entre: (MPFR TCu apartado 2.3)

- Incorreccións materiais: cando o seu importe iguala ou supera o nivel de importancia relativa.  
Darían lugar a excepcións no informe.
- Incorreccións non materiais con efecto acumulativo: aquelas cuxo importe individual non iguala ou supera o nivel de importancia relativa fixado, pero sí o alcanza o importe conxunto de todas as da mesma natureza.  
Darían lugar a excepcións no informe.
- Incorreccións non materiais sen efecto acumulativo: aquelas nas que, aínda que os seus importes se acumulen a outras da súa mesma natureza, non alcanzan o nivel de importancia relativa.  
Non darían lugar a excepcións no informe. Poderase considerar a súa inclusión nos anexos ao informe de auditoría.

Non obstante, tendo en conta a relevancia que o cumprimento da legalidade adquire no exercicio da función fiscalizadora dos OCEX, nas fiscalizacións de regularidade os aspectos cuantitativos completaranse sempre coa aplicación dun criterio cualitativo.

30. A GPF-OCEX 1730 trata en profundidade o efecto das incorreccións non corrixidas sobre a emisión dos informes de auditoría financeira.

**VI Documentación** (NIA-ES 320; P14 e NIA-ES 450; P15 e PA25)

31. O auditor incluíra na documentación de auditoría as seguintes cifras e os factores tidos en conta para a súa determinación:

- (a) Importancia relativa para os estados financeiros no seu conxunto.
- (b) Cando resulte aplicable, o nivel ou niveis de importancia relativa para determinados tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar.
- (c) Importancia relativa para a execución do traballo.
- (d) Calquera revisión das cifras establecidas nos apartados anteriores a medida que a auditoría avanza.
- (e) O importe por baixo do cal as incorreccións considéranse claramente insignificantes.

As consideracións anteriores inclúranse na memoria de planificación da auditoría.

- (f) Todas as incorreccións acumuladas durante a realización da auditoría e se foron corrixidas.
- (g) A conclusión do auditor sobre se as incorreccións non corrixidas son materiais, individualmente ou de forma agregada, e a base para dita conclusión.

Tamén se pode ter en conta:

- (h) A consideración do efecto agregado das incorreccións non corrixidas.
- (i) A avaliación relativa a se o nivel ou os niveis de importancia relativa para determinados tipos de transaccións, saldos contables ou información a revelar, no seu caso, foron superados.
- (j) A avaliación do efecto das incorreccións non corrixidas sobre ratios clave ou tendencias, e o cumprimento de normas e contratos (por exemplo, compromisos de débeda).

**Anexo: Modelo/ exemplo para o cálculo da importancia relativa**

Entidades locais	Empresas públicas
 Hoja de cálculo de Microsoft Excel 97-2	 Hoja de cálculo de Microsoft Excel 97-2