

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, ISSAI-ES 200, Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas y Guía de actuación nº 38 del ICJCE sobre importancia relativa.

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 20/05/2020

1. Introducción	1
2. Importancia relativa y riesgo de auditoría	2
3. Juicio profesional	2
4. La importancia relativa en la planificación y ejecución del trabajo de auditoría financiera	2
5. Determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto al planificar la auditoría	3
6. Importancia relativa para la ejecución del trabajo	4
7. Determinación de las incorrecciones claramente insignificantes	4
8. La importancia relativa en el informe de auditoría financiera	5

1. Introducción

La NIA-ES-SP 1320 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros, que es de plena aplicación en las auditorías financieras realizadas por los OCEX y debe leerse y conocerse en profundidad antes de la lectura de esta guía.

La Nota explicativa de la NIA-ES-SP señala que:

“Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos, teniendo en cuenta la Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado publicada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado el 11 de abril de 2007¹.

En general, los auditores públicos disponen de normas técnicas específicas para el cálculo de la materialidad o la importancia relativa, las cuales podrán ser empleadas en la medida en que no contradigan a las NIA-ES-SP o, de haber contradicción, en aquellos puntos en los que no se produzca esta circunstancia. También puede ser admisible la contradicción en aquellos asuntos relevantes que tenga que ver con el funcionamiento y regulación específicos del Sector Público.”

Esta guía práctica de fiscalización incorpora criterios para el cálculo de la importancia relativa y aclaraciones adicionales a dicha norma.

También se han tenido en consideración al redactar esta guía determinadas disposiciones establecidas en el Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas.

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*.

¹ Esta Resolución de la IGAE de 11 de abril de 2007 a la que se hace referencia en la Nota explicativa de la NIA-ES-SP 1320, no es de aplicación obligatoria en los OCEX, pero puede ser una referencia utilizable.

2. Importancia relativa y riesgo de auditoría

La importancia relativa y el riesgo de auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la auditoría, en especial al:

- identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
- determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría;
- evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.

La valoración del riesgo global en una entidad (alto, medio o bajo) no afecta a la cuantificación de la materialidad para los estados financieros, pero sí que influye en la determinación de la naturaleza (pruebas de controles vs procedimientos sustantivos), el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría (tamaño de la muestra, por ejemplo).

3. 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.

4. La importancia relativa en la planificación y ejecución del trabajo de auditoría financiera

La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Los aspectos cualitativos de la materialidad generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otro tipo de entidades. La evaluación de la materialidad y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cuestiones que dependen del juicio del auditor. *(ISSAI-ES 200; P52)*

La importancia relativa cualitativa se referirá, por ejemplo, a cuestiones relacionadas con la legalidad o el control interno, lo que permitirá que, debido a su importancia, determinadas deficiencias e irregularidades, independientemente de cuál sea su importe, queden reflejadas en el informe. *(MPFR TCu apartado 2.3)*

La importancia relativa o materialidad es un factor clave que se considera a lo largo de la auditoría y en particular, aunque no de forma exclusiva, en las siguientes áreas: *(Guía de actuación sobre importancia relativa, nº 38 del ICJCE.)*

- Es relevante para la evaluación de si una cuenta o información a revelar es significativa o no.
- Se considera durante los procedimientos analíticos de planificación y final, cuando se evalúan las áreas que exigen más explicación.
- Es posible que influya en la evaluación del diseño de los controles (por ejemplo, la precisión con la que operan los controles).
- Influye en la evaluación del riesgo de incorrección material.
- Se utiliza para planificar los procedimientos de auditoría, ya que están diseñados para identificar posibles incorrecciones basándose en la materialidad o importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Se considera la importancia relativa cuando se determinan el nivel de precisión y la diferencia

aceptable adecuados en un procedimiento analítico sustantivo.

- Puede influir en el número y la cantidad de partidas seleccionadas en un procedimiento sustantivo cuando se seleccionan partidas específicas (aunque éste es sólo uno de los diversos factores considerados).
- Se utiliza para determinar el tamaño de las muestras.
- Se emplea para 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.
- Se utiliza para 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 del gobierno de la entidad.

5. Determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto al planificar la auditoría

En el sector público, para calcular la importancia relativa a nivel global podrán tenerse en consideración las siguientes magnitudes: *(MPFR TCu apartado 2.3)*

- En las entidades del sector público administrativo, el importe total de las obligaciones reconocidas netas del ejercicio, la cifra total del activo del balance, o el importe total de gastos de la cuenta de resultados.
- En las empresas públicas, el importe total de los gastos de explotación o del activo del balance.
- En las fundaciones públicas, el importe total de los gastos del ejercicio derivados de la actividad propia o bien el importe total del activo del balance.

A nivel de área, pueden tomarse como referencia el importe de las obligaciones reconocidas o derechos reconocidos en un capítulo presupuestario, así como el de las partidas del balance o cuenta de resultados que la integran.

Los parámetros orientativos para calcular la materialidad para los estados financieros en su conjunto pueden ser:

Magnitud/Importe Base (seleccionar el más representativo)	Porcentaje
Obligaciones reconocidas netas o derechos reconocidos netos. Gastos de explotación (EP) Gastos de la actividad propia (FP) Total del activo del balance	0,5% - 3%

Los porcentajes anteriores son orientativos y atendiendo al volumen y peculiaridades de la entidad fiscalizada, el auditor, aplicando su juicio profesional, determinará los niveles de importancia relativa.

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

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individual o conjuntamente, siempre se considerarán inmatrimoniales. Determinadas circunstancias pueden hacer que el auditor considere materiales algunas incorrecciones inferiores a la importancia relativa.

Aunque no sea factible diseñar procedimientos de auditoría para determinar incorrecciones que puedan ser materiales solo por su naturaleza, al evaluar su efecto en los estados financieros el auditor tendrá en cuenta no solo la magnitud de las incorrecciones no corregidas, sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se hayan producido. Los aspectos que el auditor debe considerar, a este respecto, incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación legislativa eficaz y la naturaleza de la desviación o error (p. ej. si son consecuencia de fraude o corrupción). (ISSAI-ES 200; P56)

6. Importancia relativa para la ejecución del trabajo

El auditor también 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 de auditoría. (NIA-ES-SP 1320; P11)

Planificar la auditoría exclusivamente para detectar incorrecciones individualmente materiales, pasa por alto el hecho de que la suma de incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan globalmente incorrecciones materiales.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo se fija 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 importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por 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. (ISSAI-ES 200; P54)

Si bien la NIA-ES-SP 1320 no incluye ninguna especificación sobre cómo calcularla, la Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE considera adecuado, por razones de prudencia, que la importancia relativa para la ejecución del trabajo no exceda, normalmente, del 85% de la materialidad establecida para los estados financieros en su conjunto o, en su caso, sobre la materialidad establecida para un determinado tipo de transacción, saldo contable o información a revelar². Cada OCEX podrá fijar, si lo estima conveniente, un umbral inferior (<85%) para cuantificar la Importancia relativa para la ejecución del trabajo.

7. Determinación de las incorrecciones claramente insignificantes

“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)

Se considera que una cuestión no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

La NIA-ES-SP 1320 no establece cómo calcular dicho importe. La Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE³ considera recomendable que normalmente oscile entre el 5% y el 10% de la materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto.

² Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad, nº 38 del ICJCE.

³ Véase la Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad, nº 38 del ICJCE.

En las fiscalizaciones de los OCEX, a efectos puramente orientativos, podrán considerarse claramente insignificantes las incorrecciones de importe inferior al 5% de la importancia relativa para la ejecución del trabajo⁴:

Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto x 85% (ver apartado 6) x 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.

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.

8. La importancia relativa en el informe de auditoría financiera

Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto **están libres de incorrecciones materiales**, ya sean debidas a fraude o error. Esta conclusión, de acuerdo con el apartado 137 de la ISSAI-ES 200 debe tener en cuenta, entre otras cuestiones:

- Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada;
- **Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;**
- La evaluación del auditor al determinar el contenido de la opinión respecto a:
 - si los estados financieros han sido preparados **en todos los aspectos materiales** de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable,

Debe distinguirse entre: (MPFR TCu apartado 2.3)

- Incorrecciones materiales: cuando su importe iguala o supera el nivel de importancia relativa.
Darían lugar a salvedades en el informe.
- Incorrecciones no materiales con efecto acumulativo: aquellas cuyo importe individual no iguala o supera el nivel de importancia relativa fijado, pero sí lo alcanza el importe conjunto de todas las de la misma naturaleza.
Darían lugar a salvedades en el informe.
- Incorrecciones no materiales sin efecto acumulativo: aquellas en las que, aunque sus importes se acumulen a otras de su misma naturaleza, no alcanzan el nivel de importancia relativa.
No darían lugar a salvedades en el informe. Se podrá considerar su inclusión en los anexos al informe de auditoría.

No obstante, teniendo en cuenta la relevancia que el cumplimiento de la legalidad adquiere en el ejercicio de la función fiscalizadora de los OCEX, en las fiscalizaciones de regularidad los aspectos cuantitativos se completarán siempre con la aplicación de un criterio cualitativo.

Para valorar el efecto de las incorrecciones materiales debe tenerse en cuenta lo dispuesto por la NIA-ES-SP 1450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría*.

⁴ Es una opción más prudente.