

IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA (NIA-ES 320)

La NIA-ES 320 requiere que el auditor determine la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, así como la cifra de importancia relativa de los tipos de transacciones, saldos contables o información que pudiera esperarse que influyera en las decisiones de los usuarios.

El auditor ha de determinar la importancia relativa al establecer la estrategia global de la auditoría, al planificar la auditoría y en la ejecución del trabajo.

Esta norma no establece un método de cálculo específico de la importancia relativa, sino que su determinación viene dada por la aplicación del juicio profesional del auditor y se ve afectada, asimismo, por la percepción que este tenga sobre las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros.

1.- Introducción

La NIA-ES 320 trata la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y en la ejecución de una auditoría de estados financieros. Por su parte, la NIA-ES 450 se refiere a la aplicación de la importancia relativa en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas y no corregidas sobre los estados financieros.

De acuerdo con esta norma, el término de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros, por lo general, indica que:

- Las incorrecciones y las omisiones de información financiera se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que toman los usuarios basándose en los estados financieros;
- Los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren en cada caso y se ven afectados por la magnitud o naturaleza de una incorrección, o por una combinación de ambas; y
- Los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto, no teniendo en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional y se ve afectada por su percepción sobre las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este sentido, cabe pensar que el auditor asume que los usuarios de los estados financieros:

- Tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad;

- Están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
- Comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
- Son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de importes basados en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y
- Toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

El auditor ha de aplicar el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y en la ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.

En la planificación el auditor realiza juicios sobre la magnitud de las incorrecciones que se consideran materiales, y que sirven de base para:

- (a) Determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;
- (b) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material; y
- (c) Determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se consideran inmateriales, sino que según las circunstancias relacionadas con las incorrecciones detectadas, el auditor puede considerar que, por su naturaleza, son materiales alguna de estas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (*véase A16 de la NIA-ES 450*).

2.- Objetivo

El objetivo de la NIA-ES 320 es que el auditor aplique el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la **planificación y ejecución** de la auditoría.

3.- Definiciones

La **importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo** es la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo de la cifra de importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

4.- Requerimientos

4.1 Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

El auditor debe determinar la **importancia relativa para los estados financieros en su conjunto** al establecer la estrategia global de auditoría. Además, el auditor determinará el nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar cuando, en caso de

contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, y por las circunstancias específicas de la entidad auditada, cabría razonablemente prever que podrían influir en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Por otra parte, el auditor determinará **la importancia relativa para la ejecución del trabajo** con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

4.2 Revisión a medida que la auditoría avanza

En el caso de que durante la realización de la auditoría el auditor disponga de información que, de haberla tenido inicialmente, le hubiera llevado a determinar una cifra de importancia relativa diferente, revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar.

Si la cifra de importancia relativa modificada es inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (o, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar), el auditor determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo y si siguen siendo adecuados la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos.

4.3 Documentación

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) La cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto;
- (b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en su caso;
- (c) La cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo; y
- (d) Cualquier revisión de las anteriores cifras anteriores a lo largo de la auditoría.

5.- Guía de aplicación y otras notas explicativas

5.1 *Importancia relativa y riesgo de auditoría (A1)*

Los objetivos globales del auditor en la realización de una auditoría de estados financieros consisten en:

- La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si dichos estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- La emisión de un informe de auditoría sobre los estados financieros; y
- El cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA-ES, a la luz de los hallazgos obtenidos.

El riesgo de auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

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 posteriores; y al
- 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.

5.2 Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y de la importancia relativa para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría (A2 – A12)

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto

La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto sobre los que el auditor emite su informe, implica la aplicación del juicio profesional del auditor, si bien, a menudo el auditor aplica un porcentaje a una referencia elegida, como un punto de partida para determinar la citada importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada se encuentran:

- Los elementos de los estados financieros;
- Partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad, en su caso;
- La naturaleza de la entidad auditada;
- El punto del ciclo vital en el que se encuentra la entidad auditada;
- El entorno sectorial y económico en el que opera la entidad;
- La estructura de propiedad de la entidad auditada y la forma en que se financia; y
- La relativa volatilidad de la referencia.

Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias, estas podrían ser las distintas categorías de resultados, el beneficio antes de impuestos, ingresos ordinarios totales, margen bruto o gastos totales, así como el Patrimonio neto total o el Activo neto. El beneficio de las operaciones continuadas se suele utilizar en entidades con fines de lucro, si bien cuando éste es volátil pueden ser más adecuadas otras referencias como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales. Los datos financieros relevantes por lo general incluyen los resultados y situaciones financieras de periodos anteriores y los resultados y situación financiera hasta la fecha; así como los presupuestos y los pronósticos para el periodo actual, ajustados para tener en cuenta tanto cambios significativos en las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una adquisición de un negocio significativo), como cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera. Si la referencia elegida fuese el beneficio de las operaciones continuadas antes de impuestos y concurren circunstancias que suponen un aumento o reducción excepcional del mismo, puede ser más adecuado utilizar una cifra normalizada, basada en resultados pasados.

En el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo superior o inferior doce meses (*en España solo cabría que fuera inferior, no superior*), como puede ser el caso de una entidad de nueva creación o cuando hay un cambio en el periodo de información financiera, la importancia relativa se refiere a los estados financieros preparados para dicho periodo.

La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, también implica la aplicación del juicio profesional del auditor, teniendo en cuenta que existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor podría considerar:

- 5% del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas en una entidad con fines de lucro en el sector industrial;
- 1% de los ingresos ordinarios totales para una entidad sin fines de lucro.

Sin embargo, según las circunstancias pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto sería razonable prever que influyan en las decisiones económicas que toman los usuarios basándose en los estados financieros son, entre otros, los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable a la entidad auditada afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas.
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que opera la entidad auditada.
- Si la atención de los usuarios se centra en un determinado aspecto de la entidad auditada que se revela por separado en los estados financieros.

Para que el auditor pueda considerar si en las circunstancias específicas de la entidad auditada existen tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar, puede resultarle de utilidad conocer las opiniones y expectativas de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección de la misma.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Tal y como se indica en el apartado de Definiciones, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo de la cifra de importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. Asimismo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional que se ve afectado 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 periodo actual.

5.3 Revisión a medida que la auditoría avanza (A13)

Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, debido a:

- Un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría;
- Nueva información;
- Un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad auditada y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

En la NTA anterior se establece que la **importancia relativa de planificación** ha de ser inferior a aquélla que el auditor utiliza para formular la opinión y se deben identificar todos los aspectos significativos que, individualmente, o en conjunto, tengan efecto importante en las cuentas anuales. Sin embargo, la NIA-ES no establece una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se consideran materiales, por lo que según las circunstancias, el auditor puede considerar materiales alguna de las incorrecciones detectadas aunque sean inferiores a la importancia relativa fijada para los estados financieros en su conjunto.

La diferencia más significativa de la NIA-ES con la anterior NTA es que ésta incluía un anexo con *“Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del informe de auditoría”* donde se establecían rangos de materialidad en función del tipo de entidad. La NIA-ES 320 pone más énfasis en la aplicación del juicio profesional a la hora de calcular y documentar la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y, como se ha indicado anteriormente, únicamente hace referencia a que puede ser razonable utilizar un 5% sobre el beneficio antes de impuestos o un 1% sobre los ingresos, e incluye una serie de referencias y factores que pueden afectar en la identificación de dichas referencias.

Según la NIA-ES, la determinación de la **importancia relativa para la ejecución del trabajo** no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional que se verá afectada por:

- El conocimiento que tenga el auditor, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo;
- La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia;
- Las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el periodo actual.

En la NTA se introducía el concepto de error tolerable, que es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría, y se consideraban los siguientes factores para su determinación:

- Características del negocio y del área de trabajo;
- Experiencia acumulada por el auditor en la industria y el cliente;
- Nivel de control interno existente; y
- Naturaleza, cantidad y magnitud de los errores esperados.

No obstante, de la comparación de ambas normas en su conjunto no se observan diferencias sustanciales para la práctica profesional en el concepto de importancia relativa en la ejecución del trabajo, ni por tanto en su forma de cálculo, añadiendo la NIA-ES como factor a considerar las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y expectativas de incorrecciones en el periodo actual.

7.- Aplicación práctica de esta NIA-ES.

Los auditores de cuentas, con la NTA de Importancia relativa de la normativa anterior, están habituados a la aplicación del concepto de Importancia Relativa, por lo que la NIA-ES 320 no supone un cambio sustancial en los procedimientos de trabajo aplicados en los encargos de trabajo.

Sin embargo, el reto en la aplicación práctica de esta norma, tal y como se indica al final del apartado 6 anterior, es el planteamiento de que la determinación de la materialidad basada en parámetros orientativos referidos a magnitudes que en la práctica ha sido utilizados como referencia casi automática ya no parece tener cabida en la normativa internacional, en donde gana más peso el juicio profesional. De modo que será el juicio del auditor el que, de forma responsable, defina los parámetros y referencias adecuados en cada trabajo concreto de auditoría a los efectos de determinar la importancia relativa.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES que se mencionan en esta norma, relacionadas con ella, son:

NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

NIA-ES 230 Documentación de auditoría

NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.

NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

NIA-ES 450 Evaluación de incorrecciones detectadas.

NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

**CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Auditores del CGE**