

# **GUÍA DE ACTUACIÓN SOBRE IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD**

**Diciembre de 2014**

# Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

## Contenido

<b>1</b>	<b>Introducción</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Importancia relativa en el trabajo del auditor</b>	<b>3</b>
<b>3</b>	<b>Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría</b>	<b>4</b>
	Determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto	4
	Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar	9
	Determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo	9
	Determinación del umbral para las incorrecciones claramente insignificantes	11
	Revisión de la materialidad	12
	Documentación	12
<b>4</b>	<b>Auditorías de grupos</b>	<b>13</b>
<b>5</b>	<b>Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría</b>	<b>14</b>
	Aspectos a considerar	14
	Consideración de los efectos de errores de periodos contables anteriores en la evaluación de las incorrecciones en los estados financieros del periodo corriente	15
<b>6</b>	<b>Comunicaciones con la Dirección y los Responsables del Gobierno de la Entidad</b>	<b>16</b>
	<b>Anexo I – Materialidad para los estados financieros en su conjunto: parámetros orientativos</b>	<b>18</b>
	<b>Anexo II – Factores cualitativos a considerar en relación con la evaluación de las incorrecciones identificadas</b>	<b>19</b>

# Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

## 1 Introducción

Dada la introducción de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría publicadas por el ICAC mediante resolución de fecha 15 de octubre de 2013, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), esta Guía tiene como objeto desarrollar determinados aspectos prácticos relacionados con la evaluación de la materialidad y el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y no corregidas en el marco de la citada nueva normativa. Asimismo, en las recomendaciones que se incluyen a efectos orientativos en el Anexo I en lo relativo a magnitudes base o porcentajes habitualmente aplicados, la Guía ha buscado una coherencia general con los recogidos en la guía del IFAC<sup>1</sup>, considerando además, como punto de partida, los utilizados por la profesión española en los últimos años.

La “Importancia Relativa” es un principio contable que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional, tanto relativo a la contabilidad como a la auditoría.

En este sentido, el **Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad** define entre los principios contables el de importancia relativa refiriéndose al mismo en los siguientes términos: *“Importancia relativa. Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función”*.

Asimismo, la Norma Internacional de Contabilidad **NIC 1** define la “materialidad” (o importancia relativa) de la siguiente forma: *“Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante”*.

El concepto de importancia relativa en auditoría se aplica tanto en la planificación y ejecución de la auditoría (NIA-ES 320), como en la evaluación del efecto sobre los estados financieros de las incorrecciones identificadas durante su realización y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros (NIA-ES 450), así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría (NIA-ES 450).

## 2 Importancia relativa en el trabajo del auditor

En la realización de una auditoría, el objetivo global del auditor es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, de forma que le permita expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

---

<sup>1</sup> Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 2 —Practical Guidance (Third edition)

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

El **riesgo de auditoría** es el riesgo de expresar una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales<sup>2</sup> y se ve afectado por el riesgo de no detección de dichas incorrecciones.

En general, las incorrecciones (incluidas las omisiones) se considerarán materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever, razonablemente, que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

En todo caso, hay que tener en cuenta que la determinación de la importancia relativa viene dada por el juicio profesional del auditor y se ve afectada por su percepción de las necesidades de los usuarios de los estados financieros, debiendo tenerse en cuenta el entorno del negocio y el conocimiento específico de la compañía.

### 3 Importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría

#### Determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto

Al establecer la estrategia global de auditoría, se debe determinar, en primer lugar, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Los pasos para determinar la materialidad para los estados financieros en su conjunto, que se analiza más en detalle en los siguientes párrafos, son los siguientes:

- Identificar la referencia o magnitud base de forma apropiada, que coincidirá con un elemento de los estados financieros.
- Determinar si es necesario normalizar el importe de la magnitud base, seleccionando los datos financieros apropiados.
- Determinar el importe de la materialidad para los estados financieros en su conjunto utilizando el juicio profesional.
- Confirmar si el importe de la materialidad es apropiado calculando qué porcentaje representa sobre la referencia y considerar si se encuentra dentro de un rango aceptable.

En la identificación de la referencia o magnitud base se tendrán en cuenta factores tales como:

Factor	Ejemplo
Los elementos de los estados financieros	Activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos
La existencia de partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros	Para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos

<sup>2</sup> Según se recoge en la NIA-ES 450, una incorrección es una “diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, pudiendo deberse tanto a error como a fraude.

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

La naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera	<p>Para entidades con fines de lucro, normalmente se utiliza el beneficio antes de impuestos de las actividades continuadas.</p> <p>Para entidades sin fines lucrativos, puede ser más apropiado utilizar la cifra de total activos o total gastos.</p> <p>Para entidades en punto muerto o con pérdidas de explotación que se espera continúen por un periodo prolongado (por ejemplo, el inicio de actividad o la disminución de operaciones de la industria) o entidades cuya rentabilidad normal del negocio es baja en términos relativos en relación con su inversión o volumen de operaciones, la referencia apropiada podría ser la cifra de ingresos totales o total activos.</p>
La estructura accionarial de la entidad y la forma en la que se financia	Si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre éstos, que a los beneficios o al patrimonio de la entidad
La volatilidad de la referencia	Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como los ingresos ordinarios totales.

Adjunto se incluye un ejemplo ilustrativo:

Asumamos que la empresa auditada es una sociedad anónima, con un número elevado de accionistas, que ha venido obteniendo beneficios en los últimos ejercicios económicos, habiendo experimentado una variación positiva de su cifra de negocios. Las principales magnitudes (en miles de euros) son las siguientes:

*Activos totales: 3.250.000*

*Patrimonio Neto: 1.200.000*

*Importe Neto de la Cifra de Negocios: 2.500.000*

*Resultado de las actividades continuadas antes de impuestos: 374.500*

Los resultados del ejercicio no recogen gastos o ingresos inusuales y la rentabilidad obtenida por la Sociedad está acorde con la media del sector.

Según la información disponible, la magnitud económica que se tiene en mayor consideración a la hora de tomar decisiones es el beneficio obtenido por lo que la magnitud base más apropiada sería el resultado antes de impuestos de las actividades continuadas.

Al determinar la materialidad para los estados financieros en su conjunto del periodo actual deben tenerse en cuenta el importe de la magnitud base, la magnitud base del periodo

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

anterior y la materialidad para los estados financieros en su conjunto calculada en el periodo anterior.

En todo caso, se espera que la magnitud base utilizada no cambie entre periodos, salvo que:

- las circunstancias de la entidad cambien de forma significativa entre periodos o

*Por ejemplo, un promotor inmobiliario que tenía inmuebles en su inventario ha pasado a tener los activos a largo plazo como inversiones inmobiliarias. Podría resultar apropiado cambiar de una referencia basada en beneficios a una referencia basada en los activos totales.*

- la percepción de las necesidades de los usuarios cambie de forma significativa entre periodos.

*Por ejemplo, una entidad atraviesa un periodo de rentabilidad baja durante una reestructuración, en el que ha quedado claro que los inversores se centran ahora en la sostenibilidad y en el aumento de los ingresos en lugar de en los cambios a corto plazo de los beneficios.*

Una vez identificada la referencia o magnitud base, se deberá determinar si es necesario realizar algún ajuste para obtener una cifra normalizada de la magnitud base. En este sentido, se deberá documentar el importe del ajuste realizado y los motivos del mismo así como el importe base ajustado.

Por ejemplo, en aquellos casos en los que la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se determina como un porcentaje sobre la cifra del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, si existen circunstancias que dan lugar a un aumento o reducción inusual de dicho beneficio, se puede llegar a la conclusión de que para calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto es más adecuado utilizar una cifra normalizada del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, basada en resultados pasados, excluyendo los ajustes por partidas inusuales o no recurrentes.

Asimismo, en aquellas entidades que tienen pérdidas, una consideración importante es la composición de esas pérdidas. Si las pérdidas son atribuibles a elementos no recurrentes o inusuales, estas pérdidas deben ser excluidas para la normalización del resultado, al igual que los ingresos que no son recurrentes.

En nuestro ejemplo, la magnitud base identificada ha sido el resultado antes de impuestos de las actividades continuadas, no existiendo gastos o ingresos inusuales por lo que no es necesario realizar ningún ajuste a la magnitud base para obtener una cifra normalizada del beneficio de las actividades continuadas antes de impuestos.

Por tanto, el importe de la referencia asciende a 374.500 miles de euros.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que en el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo inferior a 12 meses, 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 referirá a los estados financieros preparados para dicho periodo.

La determinación por el auditor de la importancia relativa supone la aplicación de su juicio profesional y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

financiera de los usuarios de los estados financieros y sus expectativas, debiendo tenerse en cuenta el entorno del negocio y el conocimiento específico de la compañía.

Para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, se determinará un importe y se confirmará si es apropiado calculando el porcentaje que supone sobre el importe base o, si se considera más operativo, se puede aplicar un porcentaje a la referencia elegida.

La determinación de dicho porcentaje implica la aplicación del juicio profesional. No obstante, 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<sup>3</sup>. En este sentido, la Comisión Técnica y de Calidad considera recomendable que para los importes tomados como referencia, dependiendo de si son magnitudes netas o brutas, se consideren en general los siguientes porcentajes:

- Importes base **netos (beneficio de las actividades continuadas antes de impuestos)** los porcentajes razonables normalmente oscilarán entre un **5%** y un **10%** inclusive
- Importes base **brutos (activos totales, importe neto de la cifra de negocios, ingresos ordinarios totales o gastos totales)** el porcentaje normalmente oscilará entre un **0,5%** y un **3%** inclusive.

Aunque no es frecuente, pueden existir entidades en las que la magnitud base más adecuada sea el patrimonio neto, como pueden ser aquéllas en las que el interés de los usuarios se centra en su participación en el patrimonio (por ejemplo, fondos). En tal caso, el porcentaje generalmente aplicable oscilará entre el 2% y 5%.

Si bien estos rangos pretenden ser una guía, si se considera apropiado, y sujeto a la identificación de las razones y circunstancias que lo justifican, la materialidad puede fijarse fuera de dichos rangos habituales. En todo caso, se ha de documentar de forma detallada las razones para determinar la materialidad.

A efectos meramente ilustrativos, a continuación se recogen diversos factores que podrían afectar a la determinación del porcentaje dentro de los rangos establecidos, pudiendo existir otros en función de las circunstancias específicas del trabajo de auditoría:

Factor	Ejemplo		
Concentración de los accionistas y la Dirección	Concentración de los accionistas en un número pequeño con un acceso amplio a la información	vs	Sociedades con alto número de accionistas (por ejemplo, cotizadas o que pretenden salir a Bolsa)
Exposición a deuda externa	Deuda limitada o moderada	vs	Deuda elevada o admitida a cotización
	Convenios de deuda donde los prestamistas tienen acceso a la información de gestión y	vs	Convenios de préstamos condicionados por los

<sup>3</sup> La NIA-ES 320.A7 pone como ejemplo la utilización del 5% del beneficio antes de impuestos para una entidad con fines de lucro en un sector industrial o el 1% de los ingresos ordinarios para una entidad sin fines de lucro, pudiendo considerarse adecuados porcentajes mayores o menores en función de las circunstancias.

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

	no se basan exclusivamente en los estados financieros auditados		resultados de explotación
Entorno económico, productos, viabilidad del negocio	La entidad opera en un entorno de negocio estable	vs	La entidad opera en un entorno de negocio volátil y genera beneficios volátiles
	Las operaciones de la entidad son relativamente menos complejas y son pocos los procesos de negocio fundamentales en los que participa la entidad contando con un número limitado de productos o servicios	vs	La entidad tiene operaciones complejas y/o diversos procesos de negocio
	La entidad tiene un negocio sostenible viable	vs	La entidad opera en un entorno sujeto a inestabilidad política o regulatoria o presenta problemas de viabilidad/empresa en funcionamiento
Otros	No existen reguladores financieros y/o supervisores	vs	Opera en un sector muy regulado
	Son pocos y se han producido pocos cambios en los usuarios externos de los estados financieros de la entidad	vs	Venta reciente o esperada de la entidad que implica una modificación en los usuarios

En cualquier caso, es una cuestión de juicio profesional, y no existe ningún factor único que determine por sí solo necesariamente el lugar adecuado dentro del rango habitual (o fuera del mismo).

Si bien el porcentaje aplicado debe ser consistente de un periodo a otro, no es un porcentaje fijo sino que, como se ha indicado anteriormente, se basa en las necesidades y expectativas de los usuarios para el año en curso, por lo que el auditor identificará, en su caso, las circunstancias que justifiquen cualquier cambio significativo que se produzca en este porcentaje respecto al utilizado en auditorías previas.

En nuestro ejemplo, se ha seleccionado como magnitud base el resultado antes de impuestos de las actividades continuadas, por lo que, en principio, un porcentaje razonable a aplicar a la referencia elegida normalmente oscilará entre un 5% y un 10%.

Aunque el sector en el que opera es bastante estable, la Sociedad a auditar tiene un número elevado de accionistas y se financia con deuda externa, parte de la cual está sujeta al cumplimiento de determinadas cláusulas (*covenants*), por lo que el auditor puede

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

considerar que en la aplicación de un porcentaje sobre el importe de la referencia elegida predominan los factores por los que es más adecuado utilizar un porcentaje en el entorno inferior del rango (en adelante, por practicidad, 5%).

En este contexto, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, ascendería a 18.725 miles de euros (5% s/ 374.500).

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

Es importante tener en cuenta que la materialidad no se fija por saldo o partida de los estados financieros, sino para los estados financieros en su conjunto.

No obstante, en algunas circunstancias pueden existir determinados tipos de transacciones, saldos contables o desgloses que, en caso de contener incorrecciones (aunque éstas sean por un importe inferior a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto), cabría razonablemente prever que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

En estos casos, se deberá determinar también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar, que será inferior al nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

Los factores que pueden indicar la existencia de este tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar son, entre otros, los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas y la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).
- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, un negocio adquirido recientemente).

En cualquier caso, se debe tener en cuenta que podrían existir otros requerimientos de información de naturaleza legal, cuya inclusión o no en los estados financieros no está sujeta a un análisis de materialidad.

### **Determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo**

Tras fijar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, se 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 posteriores de auditoría.

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:

- Es relevante para la evaluación de **si una cuenta o información a revelar es significativa** o no.

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

- 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.

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 las no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto (riesgo de agregación).

Para determinar la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo, se parte del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto. Si bien la NIA-ES 320 no incluye ninguna especificación sobre cómo calcularla, la Comisión Técnica y de Calidad considera adecuado 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 revelar.

En cualquier caso, la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico sino que se ve afectada por el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, así como 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. En este sentido, la expectativa de que exista un elevado número de incorrecciones, puede implicar un mayor riesgo de que la agregación de las incorrecciones detectadas y las no detectadas pueda exceder de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

A continuación se incluyen, a efectos meramente ilustrativos, algunos factores que, junto con la naturaleza e importe de las incorrecciones esperadas en función de la experiencia

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

en las auditorías de periodos anteriores, es recomendable tener en cuenta al determinar la materialidad para la ejecución del trabajo:

- Entorno de control deficiente
- Historia de deficiencias de control
- Elevada rotación de la alta dirección o personal clave
- Número elevado de asuntos contables que requieran juicio profesional y estimaciones y
- Entidades que operan en diferentes países o segmentos geográficos

Por lo tanto, frente a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, que se ve afectada por las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, la importancia relativa para la ejecución del trabajo se ve afectada por factores internos de la entidad.

En nuestro ejemplo, teniendo en cuenta que se trata de una auditoría recurrente, y que en ejercicios anteriores no se han detectado un número elevado de incorrecciones, el equipo de auditoría considera que un 85% de la materialidad establecida para los estados financieros es razonable.

La importancia relativa para la ejecución del trabajo ascendería a 15.916 miles de euros (85% s/ 18.725)

### Determinación del umbral para las incorrecciones claramente insignificantes

De acuerdo con lo establecido en la NIA-ES 450, se debe determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones detectadas son **claramente insignificantes** y no es necesario acumularlas, ya que no se espera que tenga un efecto material sobre los estados financieros, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada.

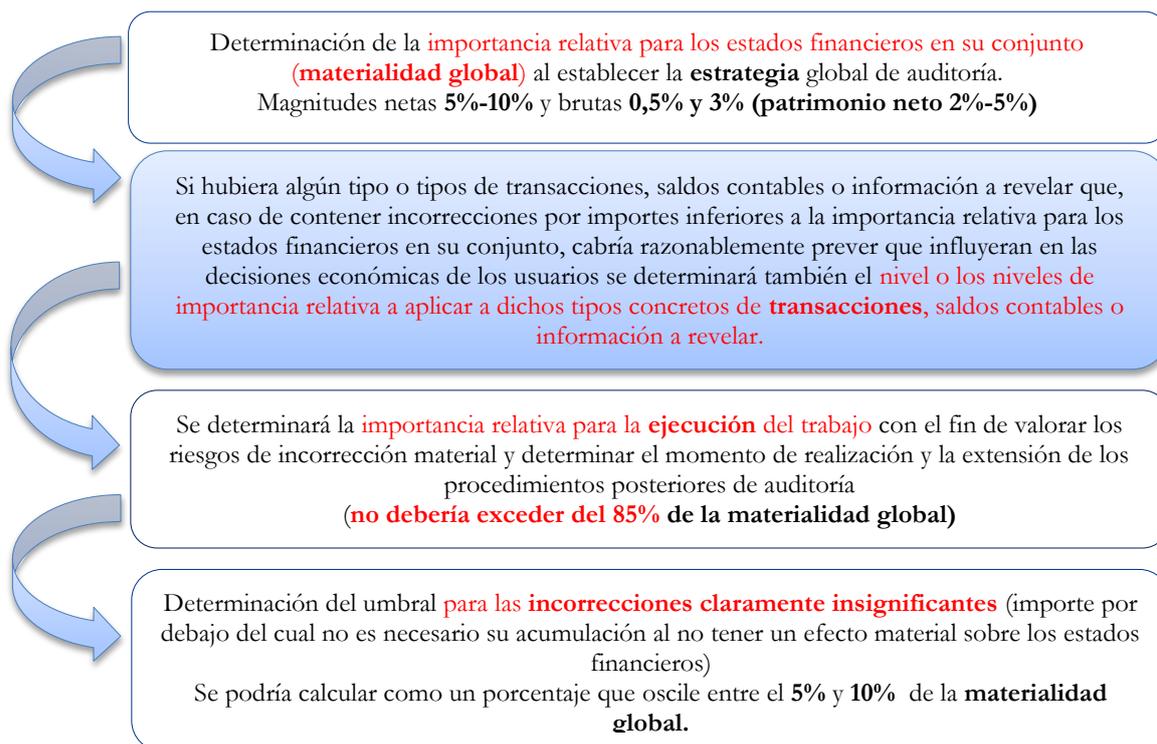
La NIA-ES no establece cómo calcular dicho importe, si bien la Comisión Técnica y de Calidad considera recomendable que normalmente oscile entre el **5%** y el **10%** de la materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto.

En nuestro ejemplo, teniendo en cuenta que se trata de una auditoría recurrente, y que en ejercicios anteriores no se han detectado un número elevado de incorrecciones, el equipo de auditoría considera que un 10% de la materialidad establecida para los estados financieros es razonable.

El umbral para las correcciones claramente insignificantes ascendería a 1.873 miles de euros (10% s/ 18.725)

A continuación se incluye, de manera gráfica, el esquema a seguir en la determinación de la materialidad:

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad



### Revisión de la materialidad

A medida que avanza la auditoría, 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 (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad),
- nueva información, o
- un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría.

Por ejemplo, si durante la realización de la auditoría parece probable que los resultados definitivos del periodo vayan a ser sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, el auditor revisará dicha importancia relativa.

Si se concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto, habrá que determinar si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

### Documentación

Tanto el importe como los factores tenidos en cuenta para la determinación de la magnitud base deben quedar documentados en los papeles de trabajo.

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

Si los factores considerados son relativamente sencillos, la documentación podría ser breve, mientras que si los factores considerados son más complejos, e incluyen más factores subjetivos, la documentación deberá ser más detallada.

Deberá incluirse en la documentación de auditoría las siguientes cifras y factores tenidos en cuenta para su determinación:

- importancia relativa para los estados financieros en su conjunto;
- cuando resulte aplicable, nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar;
- importancia relativa para la ejecución del trabajo;
- cualquier revisión de las cifras establecidas en los apartados anteriores a medida que la auditoría avanza. [NIA-ES 320.14]
- y el importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes [NIA-ES 450.15]

### 4 Auditorías de grupos

De acuerdo con la NIA-ES 600.21, el equipo del encargo del grupo deberá determinar la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto así como la importancia relativa de aquellos componentes para los que haya determinado que sus auditores vayan a realizar una auditoría o una revisión a efectos de la auditoría del grupo.

Con el fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros del grupo supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto, la importancia relativa para los componentes deberá ser inferior a la de los estados financieros del grupo en su conjunto.

La determinación de la materialidad del componente está sujeta al juicio del auditor del grupo, debiéndose tener en cuenta factores tales como:

- Número de componentes: el riesgo de que la agregación de incorrecciones detectadas y no detectadas exceda de la materialidad global se incrementa a medida que se incrementa el número de componentes que forma el grupo.
- Naturaleza y extensión de las incorrecciones que se espera identificar durante el trabajo de auditoría: la expectativa de que exista un elevado número de incorrecciones en varios componentes, puede implicar un mayor riesgo de que la agregación de incorrecciones detectadas y no detectadas exceda de la materialidad global.
- Nivel de complejidad de los juicios y estimaciones contables realizadas por los componentes.
- Porcentaje del grupo sobre los que no se hace auditoría, revisión o procedimientos específicos de auditoría
- Porcentaje del grupo que no está sujeto a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias (normalmente, en las auditorías por disposiciones legales o reglamentarias la materialidad se determina localmente y suele ser inferior a la materialidad determinada por el auditor del grupo).

Puede establecerse, por lo tanto, una importancia relativa diferente para los distintos componentes, no siendo necesario que sea una fracción aritmética de la de los estados financieros en su conjunto, por lo que la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

Al determinar la materialidad del componente el auditor del grupo puede considerar diversas opciones:

- En aquellos casos en los que el componente está sujeto a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, el auditor del grupo puede solicitar al auditor del componente información sobre la materialidad determinada a efectos locales, con el fin de evaluar si dicho importe puede ser utilizado como materialidad del componente a los efectos de la auditoría del grupo.
- Si el componente no está sujeto a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias, el auditor del grupo determinará la materialidad del componente utilizando los estados financieros de dicho componente.

Asimismo, el equipo del encargo del grupo deberá determinar, e informar al auditor del componente, el umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo, así como el umbral por encima del cual las incorrecciones identificadas por los auditores del componente deben ser comunicadas al auditor del grupo.

### 5 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

#### Aspectos a considerar

El auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, debe concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los mismos se encuentran, en su conjunto, libres de incorrecciones materiales.

Durante la realización de la auditoría, se pueden identificar distintos tipos de errores o incorrecciones que deben acumularse, salvo que sean claramente insignificantes:

- incorrecciones de hecho, es decir, incorrecciones sobre las que no existe duda;
- incorrecciones de juicio, correspondiente a diferencias derivadas de los juicios de la Dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables, e
- incorrecciones extrapoladas, que son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo que implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de la población completa.

Cuando la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron son indicativas de que podrían existir otras incorrecciones que, sumadas a las ya acumuladas, podrían llegar a ser materiales, o cuando la suma de las incorrecciones acumuladas se acerca a la materialidad determinada en la planificación, se deberá determinar si es necesario revisar la estrategia global y el plan de auditoría, con el consiguiente impacto sobre la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos realizados. Las modificaciones adoptadas deberán quedar documentadas en los papeles de trabajo.

Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor actualizará la importancia relativa determinada previamente para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. Si el nuevo importe diera lugar a una cifra menor, se deberá reconsiderar la importancia relativa en la ejecución de la auditoría, incluido el cálculo del tamaño de las muestras.

El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son significativas individualmente o de forma agregada. Para ello, se deberá tener en cuenta tanto la magnitud como la

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

naturaleza y las circunstancias específicas en que se han producido. Asimismo debe considerarse el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores tal y como se desarrolla en el siguiente apartado.

A efectos de la evaluación de las incorrecciones identificadas en la auditoría, se ha de considerar la importancia de cada incorrección individualmente considerada sobre el tipo de transacción, saldo o información a revelar relevante, así como sobre cada uno de los estados que componen los estados financieros o cuentas anuales, incluyendo las cifras que se presenten del periodo o ejercicio anterior a efectos comparativos.

Es importante tener en cuenta que, en la evaluación de si una incorrección es material, se ha de considerar no solo su importe sobre las cifras del ejercicio actual sino también cuál va ser la evolución prevista de la misma en ejercicios posteriores, en la medida en que pueda llegar a ser más relevante, es decir, si revertirá o se agravará.

Asimismo, si una incorrección individual se califica como material, es poco probable que pueda compensarse con otras incorrecciones. No obstante, existen circunstancias en las que se pueden compensar las incorrecciones antes de agregarlas, por ejemplo si se trata de incorrecciones dentro del mismo saldo contable, si bien no es apropiado compensar ajustes en la misma cuenta que puedan afectar a la presentación o desglose.

Por otro lado, la determinación de si una incorrección en la clasificación (**reclasificaciones**) es material, conlleva la **evaluación de aspectos cualitativos**, como puede ser el efecto de dicha reclasificación sobre las partidas individuales o subtotales que se ven afectados por la misma, su efecto sobre ratios clave o sobre las deudas u otros compromisos contractuales, pudiendo concluirse que una reclasificación no es material aunque supere el nivel de importancia relativa establecido para los estados financieros en su conjunto.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que algunas incorrecciones inmateriales por su importe, pueden ser materiales por su naturaleza, por ejemplo un pago ilegal de un importe inmaterial que pudiera conllevar a un pasivo contingente o una pérdida de ingresos e incluso que los errores intencionados pueden ser materiales, aunque sean de tamaño reducido.

En el **Anexo II** se recogen factores cualitativos que pudieran tener un efecto en la evaluación de las incorrecciones.

La conclusión sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individual o agregadamente, y los motivos de dicha conclusión deberán quedar documentados en los papeles de trabajo.

Si una incorrección individualmente considerada es material, debe instarse a la entidad a que la corrija o incluir una salvedad en el informe de auditoría. De la misma forma, una vez que se ha evaluado individualmente cada incorrección, se debe evaluar el efecto agregado de las mismas, de modo que si las incorrecciones consideradas agregadamente son materiales, se debe proceder conforme a lo dispuesto anteriormente.

### **Consideración de los efectos de errores de periodos contables anteriores en la evaluación de las incorrecciones en los estados financieros del periodo corriente**

El Plan General de Contabilidad actualmente en vigor (PGC) incorpora el tratamiento de los errores y cambios de política contable.

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

Así, el PGC en su Norma de Registro y Valoración 22ª, *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones establece que “Cuando se produzca un cambio de criterio contable (...) se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.*

*El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte el cambio de criterio contable.*

*En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables....”*

En este sentido si al realizar la auditoría de los estados financieros del periodo actual, se identifica una posible incorrección significativa en la información comparativa, se deberán aplicar los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios en las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar tal incorrección significativa.

A los efectos de la evaluación de los ajustes por corrección de errores de años anteriores se ha de considerar cuándo se han detectado los mismos, si son significativos o no sobre el ejercicio sobre el que se opina y sobre las cifras del ejercicio anterior, si la entidad ha corregido el error y si, en su caso, la corrección se ha registrado correctamente.

### **6 Comunicaciones con la Dirección y los Responsables del Gobierno de la Entidad**

Se deberá comunicar a la Dirección a tiempo, y al nivel adecuado, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y se deberá requerir a la dirección que corrija dichas incorrecciones. Si existen numerosas incorrecciones individualmente inateriales, se podrá comunicar el número y el importe global.

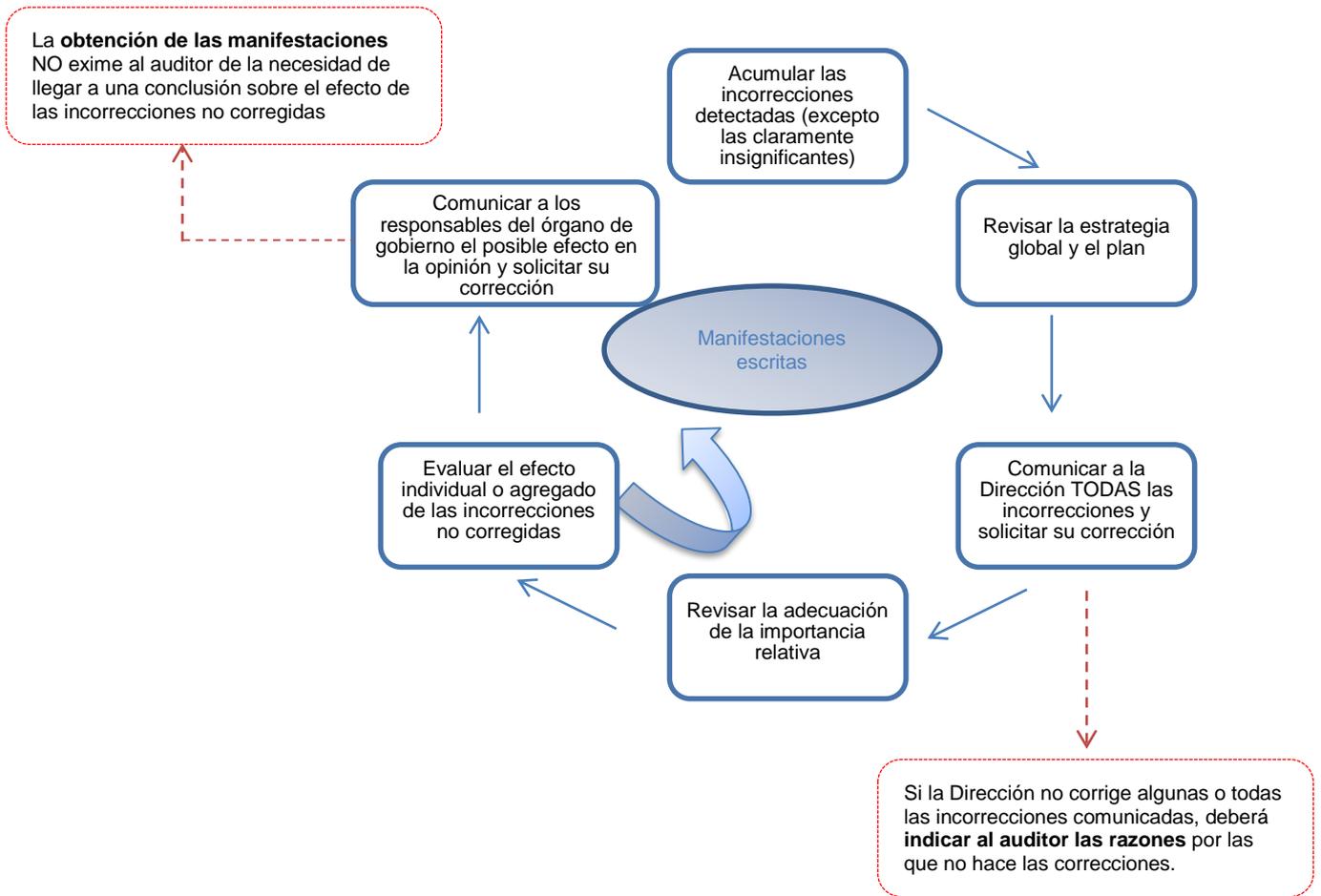
Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas, se deberá obtener una comprensión de las razones para no corregirlas y considerarlo en la evaluación de si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales.

Adicionalmente, se deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y su efecto en el informe de auditoría, identificando de forma individualizada las incorrecciones materiales no corregidas, y solicitar su corrección.

Asimismo, se deberá incluir en la carta de manifestaciones el resumen de incorrecciones no corregidas identificadas para que nos manifiesten que las mismas, de forma individual y agregada, son inateriales. (NIA-ES 450.14 y NIA-ES 580.A14).

A continuación se incluye, de manera gráfica, el proceso seguido en la evaluación y comunicación de las incorrecciones detectadas:

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad



## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

### Anexo I – Materialidad para los estados financieros en su conjunto: parámetros orientativos<sup>4</sup>

*(La utilización de este Anexo ha de realizarse únicamente en el contexto de las recomendaciones incluidas en la Guía a la que acompaña, por lo que no puede considerarse de manera separada)*

Situación	Magnitud base	Tramo
Empresas con beneficios normales	Resultado de las operaciones continuadas antes de impuestos	5%-10%
Empresas en punto muerto, con pérdidas de explotación prolongadas, beneficios volátiles o rentabilidad baja en relación con el volumen de activos o de operaciones	El más representativo de: Total Importe neto de la cifra de negocios Total activos Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%
Empresas en desarrollo	El más representativo de: Total activos Total Importe neto de la cifra de negocios Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%
Entidades sin fines lucrativos	El más representativo de: Total de ingresos ordinarios Total gastos Total activos Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%

<sup>4</sup> En relación con las magnitudes base y porcentajes habitualmente aplicados que se incluyen a efectos orientativos en este Anexo, se ha buscado una coherencia general, con los recogidos en la guía del IFAC (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 2 —Practical Guidance (Third edition)).

## Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad

### Anexo II – Factores cualitativos a considerar en relación con la evaluación de las incorrecciones identificadas

- El efecto potencial de las incorrecciones en tendencias, sobre todo relacionadas con la rentabilidad
- El efecto sobre el cumplimiento de ratios financieros (*covenants*) u otras limitaciones contractuales o regulatorias
- La importancia de las incorrecciones en relación a factores habitualmente considerados por usuarios de información financiera:
  - Entidades cotizadas: Importancia sobre resultados y ganancias por acción
  - Entidades no cotizadas: Importancia sobre patrimonio
- Los efectos de las incorrecciones en la determinación del precio de compra
- El efecto multiplicador de las incorrecciones sobre las partidas utilizadas en determinados sectores para fijar los precios de compra (Múltiplos sobre ventas/resultados/activos...)
- La importancia de la partida de los estados financieros afectada (resultados recurrentes vs no recurrentes)
- La motivación de la dirección con respecto a la incorrección a) intencionalidad, b) sesgo o patrón de comportamiento en los saldos sujetos a estimación y c) errores debidos a un proceso recurrente y no corregido de debilidad de control interno
- Existencia de límites de materialidad impuestos estatutariamente o por organismos reguladores
- La posibilidad de que la incorrección pueda ser significativo en ejercicios futuros
- El efecto de las incorrecciones en la clasificación en la cuenta de resultados o bien en el estado de flujos de efectivo
- La sensibilidad a la existencia de fraude, actos ilegales.
- El efecto de la incorrección sobre las partidas que se toman como base para determinar los incentivos a la dirección o a los empleados
- El efecto de la incorrección sobre la información por segmentos