

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

Ángel Luis Padilla Álvarez

*Socio auditor Capa Auditores, SL
Profesor del CEF*

EXTRACTO

En la realización de una auditoría de cuentas anuales, los objetivos globales del auditor consisten en obtener una seguridad razonable de que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si dichos estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El auditor alcanza una seguridad razonable mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

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 a fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

Las cifras de materialidad nos servirán, una vez establecidas, para realizar el trabajo de una manera «más eficaz».

Palabras claves: importancia relativa, planificación y ejecución de una auditoría.

ISA 320. MATERIALITY IN PLANNING AND PERFORMING AN AUDIT

Ángel Luis Padilla Álvarez

ABSTRACT

In conducting an audit of financial statements, the overall objectives of the auditor are to obtain reasonable assurance that the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or mistake safety, allowing the auditor therefore express opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework. The auditor achieves reasonable assurance by obtaining sufficient appropriate evidence audit to reduce audit risk to an acceptably low level.

Audit risk is the risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements contain material misstatements. Materiality and audit risk are considered throughout the audit in order to identify and assess the risks of incorrect materials and determine the nature, timing and extent of realization of further audit procedures.

Materiality figures will serve, once established, to perform the work of a «more efficient» manner.

Keywords: materiality, planning and performance of an audit.

Esta breve NIA trata de un tema realmente importante como es la aplicación de la «importancia RELATIVA» en la planificación y ejecución de una auditoría de cuentas anuales. Como es habitual en este tipo de trabajo, debemos tener presente que dicha norma debe ser complementada con la lectura de otras y en este caso especialmente con la NIA 450, «Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría».

El concepto de importancia relativa lo tenemos ya como principio contable dentro del PGC que nos indica:

«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».

Debemos entenderlo como aquella que no altera la imagen fiel, de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico (tal y como incluye la definición de AECA).

Es importante el hecho de incluir los conceptos de cualitativo o cuantitativo, pues con ellos se hacen referencia a cuánto y cómo puede ser dicha magnitud.

La importancia relativa se definía en el apartado 2.5.16 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, como:

«La magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión».

En este caso la NIA nos da la indicación que dicha importancia viene dada por el ejercicio del juicio profesional del auditor, y se ve afectada por la percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este punto nos indica una serie de características de los usuarios de esa información, como que tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y analizan la información de los estados financieros con una diligencia razonable, al mismo tiempo comprenden que los esta-

dos financieros se preparan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa, y son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y por último toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Como ocurría ya en la antigua Norma Técnica, la NIA nos indica que debemos tener en cuenta el concepto de importancia relativa en las diferentes fases de la auditoría, tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría.

En el momento de la planificación de la auditoría el auditor realiza juicios sobre la magnitud de las incorrecciones que se considerarán materiales, que nos sirven de base para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo, así como su identificación y procedimientos posteriores.

En esta NIA podemos separar varios tipos de cifras iniciales de importancia relativa o materialidad:

1. Importancia relativa en la planificación.

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 considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. Aunque no sea factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar incorrecciones que pueden ser materiales solo por su naturaleza, al evaluar su efecto en los estados financieros, el auditor tiene en cuenta no solo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido.

2. Importancia relativa en la ejecución.

3. Importancia relativa para determinados saldos, transacciones o información a revelar.

4. Importancia relativa para las cuentas anuales.

Al mismo tiempo la NIA nos aclara que la importancia relativa en la ejecución debe ser inferior a aquella que utilizamos para las cuentas anuales, a fin de minimizar los riesgos de incorrección. También la importancia relativa para la ejecución del trabajo debe ser inferior a la cifra o cifras determinadas por el auditor para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Como ya comentamos en su momento, al ser la auditoría algo dinámico, incluye la revisión de las cifras de 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) en el caso de que se disponga de información adicional y que no hubiésemos tenido inicialmente, tanto al alza como a la baja.

Y como no puede ser de otra manera, se incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación:

- Importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.
- El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.
- Importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Así como cualquier revisión de las cifras establecidas anteriormente.

Una vez que tenemos claro qué tipos o cifras de materialidad debemos utilizar nos quedaría saber cómo calcularlas, y aquí es donde la NIA nos da una serie de recomendaciones. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor y dependerá de circunstancias adicionales tales como la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera, o la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia solo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad).

Como ejemplos de referencias:

- *Resultados*, como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto o los gastos totales. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.
- *El patrimonio neto total*.
- *El activo neto*.

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 puede considerar que el 5% del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el 1% de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

De esta manera la NIA nos deja «libertad de actuación» para la determinación de las cifras de importancia relativa o materialidad, igual que ocurría con la antigua Norma Técnica. Dicho lo cual la utilización de los parámetros que nos indicaba la Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de «importancia relativa» puede seguir siendo válida en la realización de nuestras auditorías, pues no difiere en ningún caso de las referencias mencionadas en la NIA.