

GUÍA PRÁCTICA DE LA NORMA
TÉCNICA SOBRE LA IMPORTANCIA
RELATIVA O MATERIALIDAD EN LAS
AUDITORIAS DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS DEL SECTOR PÚBLICO
(NTIR)



GOBIERNO
DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO
MINISTERIO DE HACIENDA

IGA E
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

GUÍA PRÁCTICA

(julio 2025)

PARA LA APLICACIÓN DE LA

NORMA **T**ÉCNICA SOBRE **I**MPORTANCIA

RELATIVA O **M**ATERIALIDAD

EN LAS AUDITORÍAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL
SECTOR PÚBLICO (**NTIR**)

APROBADA EL 18 DE ABRIL DE 2023 POR
EL INTERVENTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

[ENLACE NTIR](#)

TÍTULO: Guía Práctica de la Norma Técnica sobre la Importancia Relativa o Materialidad en las Auditorías de los Estados Financieros del Sector Público (NTIR)

Centro Directivo: Intervención General de la Administración de Estado

Elaboración y coordinación de contenido:

Divisiones de Auditoría Pública. Oficina Nacional de Auditoría

Edita:

© Ministerio de Hacienda
Secretaría General Técnica
Subdirección General de Documentación y Publicaciones
Centro de Publicaciones

NIPO: 225-25-069-9

Distribución y Venta:

C/ Panamá, 1-1ª planta
Teléfono: 91 583 76 12/11 – Fax: 91 583 76 25
Correo electrónico: ventas.publicaciones@hacienda.gob.es

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado
<https://cpage.mpr.gob.es>

ÍNDICE

GLOSARIO	6
CAPÍTULO I. OBJETIVO Y CONTENIDO DE LA GUÍA	7
CAPÍTULO II. CONCEPTO DE IMPORTANCIA RELATIVA. PROCESO SECUENCIAL EN LA AUDITORÍA.	12
CAPÍTULO III. DETERMINACIÓN DE CIREF, CIRET E ICI. EJEMPLOS	22
DETERMINACIÓN DE LA CIREF (y, excepcionalmente, en determinadas auditorías en que sea necesario, además, CIREF-TSI) AL ESTABLECER LA ESTRATEGIA GLOBAL DE LA AUDITORÍA.	23
Ejemplo 1: Cálculo de la CIREF. Aplicación de la magnitud de referencia.....	23
Ejemplo 2: Cálculo de la CIREF para un Organismo Autónomo (O.A). Idoneidad de la magnitud de referencia..	24
Ejemplo 3: Cálculo CIREF de un Organismo Autónomo (O.A). Volatilidad de la magnitud de referencia.....	25
Ejemplo 4: Cálculo de la CIREF de una Fundación. Análisis de la idoneidad de la magnitud de referencia	28
Ejemplo 5: Determinación de la CIREF para un Organismo Autónomo (O.A). Idoneidad de la magnitud de referencia	32
Ejemplo 6: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Selección de la magnitud más representativa	36
Ejemplo 7: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Selección de la magnitud más representativa	37
Ejemplo 8: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Selección de la magnitud más idónea	39
Ejemplo 9: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Estabilidad de las magnitudes de referencia	43
Ejemplo 10: Cálculo CIREF – TSI. Fondo carente de personalidad jurídica (FCPJ).	45
Ejemplo 11: Cálculo de CIREF y CIREF-TSI. Organismo Autónomo (O.A.).....	46
DETERMINACIÓN DE LA CIRET y CIRET-TSI (en caso de haberse fijado CIREF-TSI)	50
Ejemplo 12: Cálculo de la CIRET	53
Ejemplo 13: Cálculo de CIRET. Primera auditoría	55
Ejemplo 14: Cálculo de CIREF y CIRET. Determinación de áreas significativas.....	55
Ejemplo 15: Cálculo de la importancia relativa con estados financieros preliminares.	62
DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LAS INCORRECCIONES CLARAMENTE INSIGNIFICANTES (ICI)	67
Ejemplo 16: Cálculo de la cifra de ICI	67
Ejemplo 17: ICIs. Errores sistémicos.....	68
CAPÍTULO IV: NOCIONES DE MUESTREO. MUESTREO A PARTIR DE LA DETERMINACIÓN DE LA CIRET	70
Ejemplo 18: Obtención de muestra.....	77
Ejemplo 19: Determinación de muestras para el trabajo de campo con base en la CIRET	78
Ejemplo 20: Análisis de la suficiencia de la muestra para concluir sobre el trabajo de campo	79
CAPÍTULO V. REVISIÓN DE LA CIREF Y EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES ACUMULADAS. ASPECTOS CUALITATIVOS DE LA MATERIALIDAD	81
REVISIÓN DE LA CIREF	81
Ejemplo 21: Revisión CIREF y evaluación incorrecciones acumuladas. Autoridad Portuaria PYME. Nivel de desagregación simplificado	83
Ejemplo 22: Autoridad Portuaria Grande.....	88
Ejemplo 23: Acumulación de incorrecciones. Organismo Autónomo (O.A).....	91
Ejemplo 24: Acumulación de incorrecciones procedentes de ejercicios anteriores	98

ASPECTOS CUALITATIVOS DE LA MATERIALIDAD	99
Ejemplo 25: Salvedad por aspectos cualitativos	101
CAPÍTULO VI: PLANTILLA PARA EL CÁLCULO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA.....	105
Ejemplo 26: Proceso completo de cálculo de la IR.....	113
CAPÍTULO VII. LA CIREF, CIRET E ICI EN LAS AUDITORÍAS DE GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN	132
Ejemplo 27: Materialidad en una auditoría de grupo. CIREF EPE matriz y CIREF Grupo consolidado	133
Ejemplo 28: Componentes significativos.....	135
Ejemplo 29: Cálculo CIREF EPE y su Grupo consolidado.....	137
Ejemplo 30: Auditoría de grupo consolidado. CIREF de los Componentes	140

GLOSARIO

NTIR	Norma Técnica sobre Importancia Relativa en las Auditorías de los Estados Financieros del Sector Público
CIREF	Cifra de importancia relativa o materialidad de los estados financieros en su conjunto
CIRET	Cifra de importancia relativa o materialidad a efectos del trabajo
ICI	Cifra de incorrecciones claramente insignificantes
RIM	Riesgo de Incorrección Material
- TSI	Cifra de materialidad para determinadas transacciones, saldos o información a revelar. Su uso no es generalizado sino solo en aquellas auditorías en que sea necesario conforme a la NTIR. Se refiere a la CIREF y a la CIRET (CIREF-TSI CIRET-TSI).
IM	Incorrección material
MIF	Marco de información financiera
PGC	Plan General de Contabilidad
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública
ONA	Oficina Nacional de Auditoría
IGSS	Intervención General de la Seguridad Social
IGD	Intervención General de la Defensa
RA	Riesgo de auditoría
RI	Riesgo inherente
RC	Riesgo de control
RD	Riesgo de detección

CAPÍTULO I. OBJETIVO Y CONTENIDO DE LA GUÍA

1. OBJETIVO

1. La IGAE aprobó, mediante Resolución de 18 de abril de 2023, la Norma Técnica sobre la importancia relativa o materialidad en las auditorías de los estados financieros del sector público. Dicha Resolución habilita a la Oficina Nacional de Auditoría, en su disposición segunda, a desarrollar, en el ámbito de sus competencias, lo previsto en la Norma Técnica en aquellos aspectos que fueran necesarios, mediante guías y manuales de aplicación.

El objetivo de esta Guía es, por tanto, orientar y ayudar a los auditores en la aplicación práctica de la metodología establecida en la **Norma Técnica sobre Importancia Relativa o Materialidad en las auditorías de los estados financieros del sector público** (en adelante, NTIR 2023 o NTIR) y de los conceptos de importancia relativa en sus distintas fases (planificación, ejecución del trabajo y evaluación de incorrecciones detectadas y no corregidas, e incluso de las no detectadas, a efectos de emisión de la opinión de auditoría en el informe), para las auditorías de cuentas anuales del ejercicio 2023 y sucesivos, mediante la utilización de ejemplos, con diferente grado de dificultad.

No se pretende entrar en el análisis casuístico de todas las posibles situaciones que puede encontrarse el auditor al abordar los aspectos atinentes a los cálculos y consideraciones sobre la materialidad sino permitir una aplicación didáctica y lo más eficiente y práctica posible considerando lo previsto en la NTIR.

2. Desde abril de 2024, la ONA mantiene, en la aplicación Teams, un **foro de dudas**, a disposición de todos los auditores, que facilita tanto el planteamiento de las dudas o consultas que surjan con motivo de la ejecución de los trabajos asignados a cada unidad como la difusión y conocimiento de las respuestas facilitadas a consultas planteadas. Adicionalmente, en la ejecución de una auditoría, puede considerarse necesario realizar una consulta específica a la dirección de la ONA, aparte de, en caso de considerarlo necesario, solicitar la autorización precisa para modificar la referencia o porcentaje, conforme al apartado 20 de la NTIR.

3. La Guía puede leerse completa de modo secuencial; si bien, la forma en que se ha estructurado y su Índice de contenidos, permiten ayudar al lector a localizar de forma rápida la explicación relativa al aspecto concreto sobre el que se precise aclaración, acompañado de algún ejemplo ilustrativo.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CODIFICACIÓN DIFICULTAD EJEMPLO

De menor a mayor complejidad: **Elemental**, **Medio**, **Complejo**

	Dificultad
DETERMINAR CIREF (Y, SI PROCEDE, CIREF-TSI)	
Ejemplo 1. Cálculo de CIREF de Autoridad Portuaria La referencia prevista en NTIR es estable y representativa (simplificado)	E
Ejemplo 2. Cálculo de CIREF de Organismo Autónomo (O.A.). Idoneidad de la magnitud de referencia La referencia prevista en NTIR es estable y representativa (simplificado)	E
Ejemplo 3. Cálculo de CIREF de Organismo Autónomo (O.A.). Volatilidad de la magnitud de referencia. La referencia prevista gastos no estable admite normalización	E
Ejemplo 4. Cálculo de CIREF de una Fundación pública. Análisis de idoneidad de la magnitud de referencia	M
Ejemplo 5. Determinación de CIREF de Organismo Autónomo (O.A.) La referencia prevista gastos no estable ni representativa. Referencia alternativa (requiere autorización)	C
Ejemplo 6. Determinación y cálculo de CIREF de Entidad Pública Empresarial (EPE). Determinación de la magnitud más idónea (simplificado) Selección de referencia más estable entre las previstas	E
Ejemplo 7. Determinación y cálculo de CIREF de Entidad Pública Empresarial (EPE). Selección de referencia más idónea. Selección de referencia más estable y representativa entre las previstas	M
Ejemplo 8: Determinación y cálculo de CIREF de una Entidad Pública Empresarial (EPE). Estabilidad y representatividad de las magnitudes de referencia. Selección más idónea (información cualitativa)	M
Ejemplo 9. Determinación y cálculo de CIREF de una Entidad Pública Empresarial (EPE) Referencia prevista no idónea. Y crecimiento enorme de magnitudes de las cuentas anuales.	C
Ejemplo 10. Cálculo de CIREF-TSI de un Fondo carente de personalidad jurídica (FCPJ)	E
Ejemplo 11. Cálculo de CIREF y CIREF-TSI de un Organismo Autónomo (O.A.) Análisis idoneidad referencia de gastos prevista ¿Es necesaria CIREF-TSI? (cifras balance muy pequeñas respecto a gastos)	E

	Dificultad
DETERMINAR LA CIRET (Y, EN SU CASO, CIRET-TSI)	
Ejemplo 12. Cálculo de CIRET (como % de la CIREF en función del RIM)	E
Ejemplo 13. Cálculo de CIRET. Primera auditoría	E
Ejemplo 14. Cálculo CIRET. Determinación áreas significativas en base a la CIRET.	C
Ejemplo 15. Cálculo de la importancia relativa con estados financieros preliminares. Revisión de suficiencia de trabajo.	M
DETERMINAR LA ICI (CIFRA DE INCORRECCIONES CLARAMENTE INSIGNIFICANTES)	
Ejemplo 16. Cálculo de la cifra de ICI	E
Ejemplo 17. Errores sistémicos	E
NOCIONES DE MUESTREO. MUESTREO A PARTIR DE LA DETERMINACIÓN DE LA CIRET	
Ejemplo 18. Obtención de la muestra	E
Ejemplo 19. Determinación de muestras para el trabajo de campo con base en la CIRET	M
Ejemplo 20. Análisis de la suficiencia de la muestra para concluir sobre el trabajo de campo	M
REVISIÓN DE LA CIREF Y EVALUACIÓN DE INCORRECCIONES ACUMULADAS	
Ejemplo 21. Revisión CIREF. Autoridad Portuaria PYME. Nivel de desagregación simplificado.	M
Ejemplo 22. Autoridad Portuaria grande. Nivel de desagregación simplificado	M
Ejemplo 23. Acumulación de ajustes. Organismo Autónomo (O.A.).	C
Ejemplo 24. Acumulación de incorrecciones de ejercicios anteriores no corregidas	M
ASPECTOS CUALITATIVOS	
Ejemplo 25. Salvedad por aspectos cualitativos	M
Ejemplo 26. Ejemplo general. Proceso completo de cálculo de la importancia relativa. Entidad EFE	E
AUDITORÍAS DE GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN	
Ejemplo 27. Materialidad en /una auditoría de grupo. CIREF EPE matriz y CIREF de grupo consolidado Especial atención a que la referencia sea representativa	C
Ejemplo 28. Componentes significativos	C
Ejemplo 29. Materialidad en una auditoría de grupo. CIREF EPE matriz y CIREF de grupo consolidado	C
Ejemplo 30. Revisión y determinación de niveles de materialidad a auditores de componentes.	C

4. No obstante, la Guía no exime del estudio del conjunto de las NIA-ES-SP y, en particular de las más específicamente relacionadas con la materialidad (NIA-ES-SP 1320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, 1450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, 1600 *Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, 1700R *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* y 1705 *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor público*)¹.

2. CONTENIDO

5. La presente Guía se estructura de la siguiente forma:

- i. En el Capítulo II se recoge un resumen de la NTIR, explicando el concepto de importancia relativa, su utilidad para mejorar la eficiencia de la auditoría y la secuencia de pasos a realizar en el trabajo relacionados con la materialidad.
- ii. En los Capítulos III, IV y V se abordan ejemplos con diverso grado de complejidad de cálculo de las diferentes cifras de importancia relativa a determinar y considerar en una auditoría (CIREF, CIRET e ICI y, en su caso, CIREF-TSI y CIRET-TSI), procurando mostrar la diferente casuística con la que podría encontrarse el auditor público, en la planificación y ejecución del trabajo y en la evaluación de los errores detectados, incluidos los aspectos cualitativos.

Respecto a las cuestiones que a continuación se exponen, la Guía supone un desarrollo aplicativo que profundiza en el contenido de la NTIR, abordando aspectos relacionados con la materialidad para los que fija criterios, o indicaciones sin detallar la forma práctica de llevarlos a cabo. La Guía contiene propuestas que orientan sobre cómo puede hacerse y ejemplos que lo ilustran, si bien las soluciones recogidas no serían las únicas posibles:

- Orientaciones para **reevaluar la idoneidad de la referencia base para determinar la CIREF**: el objetivo es ayudar al auditor a aplicar el juicio profesional de cara a detectar aquellos casos en los que podría no resultar idónea la cifra de materialidad global (CIREF) predeterminada conforme al

¹ En el momento de elaboración de esta Guía, las NIAS-ES-SP aprobadas mediante Resolución IGAE de 25 de octubre de 2019, y modificadas por Resolución IGAE de 22 de mayo de 2023, están siendo objeto de actualización y adaptación a la Resolución de 11 de abril de 2024, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), las Normas de Control de Calidad Interno, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2 para su aplicación en España (NIGC 1-ES y NIGC 2-ES) y el Glosario de Términos, resultado de la adaptación del publicado junto con estas Normas Internacionales para su aplicación en España. En este sentido, las referencias incluidas en esta Guía a las NIA-ES-SP, en vigor, deberán entenderse realizadas, en su caso, a las que les sustituyan en el momento en que la IGAE las apruebe.

Cuadro 1² de la NTIR, analizando una posible referencia base o magnitud alternativa en los que fundamentar su elección; si bien ha de recordarse que, conforme a dicha Norma, su adopción requiere autorización³.

- **Utilización de la CIRET** (materialidad para la ejecución del trabajo) determinada en la auditoría para:
 - Estudiar cómo seleccionar, atendiendo a la evaluación de criterios de riesgo, las áreas y partidas más significativas en las que concentrar el mayor esfuerzo de auditoría reduciendo el trabajo de las restantes, con el objetivo de aumentar la eficiencia y seguridad en la realización de la auditoría.
 - Dar orientaciones cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría, en áreas o cuentas cuyo análisis sea apropiado.
 - **Aplicación práctica** sobre cómo considerar los hallazgos trasladados a la “Hoja resumen de ajustes y reclasificaciones” y analizar las posibles **agregaciones y acumulaciones de incorrecciones**, para determinar los que han de comunicarse a la Dirección de la entidad auditada, a efectos de su posible corrección, y su tratamiento en el informe de auditoría.
 - Tratamiento de **aspectos cualitativos**.
- iii. En el Capítulo VI se explica la Plantilla diseñada para facilitar la realización de los análisis y cálculos de los sucesivos procesos a realizar en la auditoría, relacionados con la materialidad. Se trata de una herramienta práctica en formato Excel que, junto con otros documentos (como la hoja de ajustes y reclasificaciones y la matriz), permitirá dejar documentado todo el análisis realizado y los resultados obtenidos.
- iv. En el Capítulo VII, se abordan diferentes consideraciones en relación con la determinación de la materialidad en los grupos consolidados.

² Cálculo de la CIREF: Referencias y porcentajes a utilizar.

³ Apartado 19 y 20 de la NTIR.

CAPÍTULO II. CONCEPTO DE IMPORTANCIA RELATIVA. PROCESO SECUENCIAL EN LA AUDITORÍA.

6. El propósito de la auditoría financiera es aumentar el grado de **confianza** de los usuarios en los estados financieros. Esto se consigue mediante la obtención de una seguridad razonable (no absoluta) de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude o error, de modo que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los **aspectos materiales**, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Incorrección Material (IM) =

Información financiera
según MIF

vs

Información de cuentas
anuales

7. Una incorrección material, por error o fraude, es una **diferencia significativa entre el contenido de la información financiera requerido por el marco contable** aplicable (MIF) y **la reflejada en las cuentas auditadas**, sea de cantidad, clasificación, presentación o de omisión que pueda preverse que, individualmente o agregada a otras incorrecciones, pueda influir en las decisiones que toman los usuarios de las cuentas.

8. El concepto de importancia relativa o materialidad es un concepto (un principio) contable que se traslada al ámbito de la auditoría, debiendo atender el auditor a la definición de importancia relativa y los requisitos que debe reunir la información conforme al marco contable – plan o adaptación- aplicable a la entidad auditada (PGC, PGCP, Plan de fondos carentes de personalidad jurídica, Plan de Contabilidad de Entidades Aseguradoras, normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, etc.).

9. Los marcos conceptuales de los distintos planes de contabilidad y de sus adaptaciones a los que se ajustan las entidades del sector público recogen significados similares para el concepto/principio de importancia relativa; así como que, en caso de conflicto entre principios contables, debe prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel. Asimismo, contienen indicaciones que pueden ayudar al auditor a determinar la importancia relativa.

A modo de ejemplo, el Plan General de Contabilidad (PGC) recoge el siguiente concepto de importancia relativa y las menciones sobre imagen fiel y los requisitos de la información que reproducimos a continuación:

CONCEPTO (PRINCIPIO) DE IMPORTANCIA RELATIVA EN EL PGC

*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.”*

CONCEPTO (PRINCIPIO) DE IMPORTANCIA RELATIVA EN EL PGC

Al referirse a la **imagen fiel**, el PGC indica que:

*Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que **la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas**, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.*

La aplicación sistemática y regular de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Al referirse a los **requisitos de la información** a incluir en las cuentas anuales, el PGC señala:

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo como a las de diferentes empresas en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir contrastar la situación y rentabilidad de las empresas, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

Y de forma muy similar, el PGCP recoge el siguiente concepto de importancia relativa:

CONCEPTO (PRINCIPIO) DE IMPORTANCIA RELATIVA EN EL PGCP

*La aplicación de los principios y criterios contables deberá estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, podrá ser admisible la no aplicación estricta de alguno de ellos, siempre y cuando la **importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos** de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.*

Al referirse a la **imagen fiel**, el PGCP indica que

*Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben **redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.*

A tales efectos, constituye la entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

CONCEPTO (PRINCIPIO) DE IMPORTANCIA RELATIVA EN EL PGCP

Las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la anteriormente citada imagen fiel. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones, se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad Pública no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrará en la memoria la información complementaria precisa para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia, y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

Al referirse a los **requisitos de la información** a incluir en las cuentas anuales, el PGCP señala:

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos o características siguientes:

- a) **Claridad.** La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.
- b) **Relevancia.** La información es relevante cuando es **de utilidad para la evaluación de sucesos** (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser **oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa**, es decir, que su omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.
- c) **Fiabilidad.** La información es fiable cuando está **libre de errores materiales y sesgos** y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:
 - La información sea completa y objetiva.
 - El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
 - Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.
- d) **Comparabilidad.** La información es comparable, cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

Se observa que las menciones reproducidas anteriormente sobre la importancia relativa son similares en ambos marcos contables (PGC y PGCP). También lo son las de otros planes contables o sus adaptaciones, en el sentido de que no desarrollan el concepto ni incluyen cuantificaciones; así como tampoco explicaciones detalladas sobre aspectos cualitativos, que permitan dirimir, de forma clara en la práctica, cuando un asunto **es o no material** desde el punto de vista de su importancia relativa.

10. La importancia relativa o materialidad es un concepto inherente a la información financiera relacionado con dos características cualitativas:

- **Relevancia** (capacidad de influir en la toma de decisiones informada) y
- **Fiabilidad** (imagen fiel),

Pero no es un atributo del mismo tipo, sino un elemento de restricción de estas cualidades:

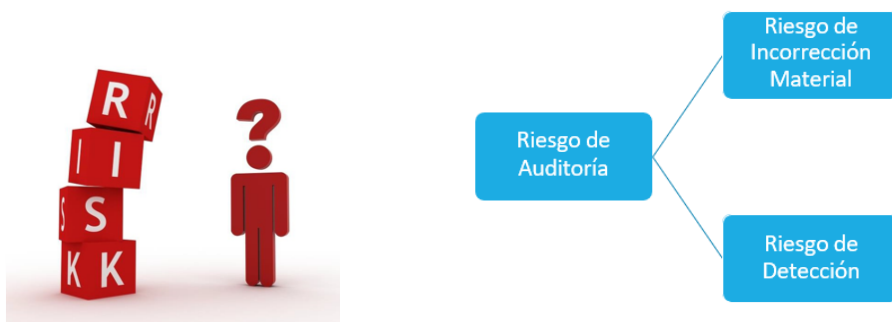
- Es un umbral que determina el nivel, cualitativo y cuantitativo, en el que una información comienza a ser relevante para los usuarios de las cuentas anuales.

- La fiabilidad no implica certeza, precisión o exactitud absolutas. El requerimiento de que la información sea fiable (sea útil) se alcanza, aunque la misma tenga errores, si estos no son significativos bajo criterios de materialidad.

11. Las **incorrecciones** contables, incluidas las omisiones, **se consideran 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. Los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o naturaleza de una incorrección o la combinación de ambas. Han de considerarse, por tanto, las necesidades comunes de información financiera para los usuarios de las cuentas anuales en su conjunto, no para usuarios individuales con necesidades específicas.

12. Conforme a las NIA-ES-SP⁴, el propósito de una auditoría es **aumentar el grado de confianza** de los usuarios de las cuentas anuales al emitir una opinión sobre que los estados se han preparado conforme al marco de información financiera aplicable en todos los aspectos materiales. Para poder dar esta opinión el auditor necesita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de error (se deba a fraude o a error).

El grado de seguridad razonable ha de ser alto, pero no se puede esperar conseguir que sea absoluto, ya que no puede reducirse a cero el riesgo de detección. Además, aun minorando el riesgo de auditoría⁵ a un nivel aceptablemente bajo, la evidencia de auditoría obtenida es más convincente que concluyente, debido a la propia naturaleza tanto de la información financiera⁶ que se audita como a los procedimientos de auditoría, así como por no dedicar un elevado número de recursos a la auditoría o no disponer del informe en tiempo y forma.



13. **El auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales.** Es decir, aplicar la materialidad es evaluar si el error o conjunto de errores que puedan tener las cuentas (incluir o excluir

⁴ NIA-ES-SP 1200 *Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español.*

⁵ Riesgo de expresar una opinión inadecuada cuando los estados contienen incorrecciones materiales.

⁶ Que contiene estimaciones que incluyen valoraciones subjetivas de la dirección, y en su caso, de los responsables de gobierno.

información o la forma en que ésta se presenta), altera la imagen fiel. La utilidad del concepto de importancia relativa o materialidad en la auditoría radica en permitir enfocarla de modo **eficiente**, dirigiendo el mayor esfuerzo de auditoría a las áreas/partidas con mayor riesgo de incorrección material, reduciendo el de las restantes.

14. La NTIR desarrolla el concepto de importancia relativa y la metodología para determinarla ajustada a las NIA-ES-SP en las distintas fases que conlleva una auditoría.

El auditor, por tanto, aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas 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.

15. Esta Guía contiene ejemplos para ayudar al auditor a ejecutar todos los pasos o secuencia de procesos a realizar en la auditoría previstos en el apartado 3.2 de la NTIR, que se resume seguidamente:

Paso 1.- Determinación de la materialidad global: CIREF (cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto).

Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determina, en primer lugar, la CIREF, identificando una referencia adecuada para la entidad auditada y una medida, que suele ser un porcentaje de aquella, recogiendo la NTIR, en su Cuadro 1, la siguiente propuesta de referencias y porcentajes a utilizar según el tipo de entidad y su tamaño:

Cuadro 1. Cálculo de la CIREF: Referencias y porcentajes a utilizar

TIPO DE ENTIDAD	REFERENCIA	CIREF	
		Mediana o pequeña	Grande
Sector público administrativo con presupuesto estimativo			
Consortios del sector público administrativo Centros universitarios UNED y sus centros asociados Fondos sin personalidad jurídica.	Gastos de gestión ordinaria	5%	3%
	Activo	0,7%	0,5%
Entidades de derecho público integradas en el sector público administrativo	Gastos totales	5%	3%
Sector público administrativo con presupuesto limitativo			
Agencias estatales Autoridades administrativas independientes Entidades de derecho público integradas en el Sector público administrativo Organismos Autónomos	Gastos totales	5%	3%
Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social	Activo	0,7%	0,5%
	Patrimonio Neto	1,5%	1%
Sector público empresarial			
Consortios del sector público empresarial	Gastos de gestión ordinaria	5%	3%
Entidades de derecho público integradas en el sector público empresarial	Activo	0,7%	0,5%
	Patrimonio Neto	1,5%	1%
Entidades públicas empresariales	Activo	0,7%	0,5%
Autoridades Portuarias	Activo	0,7%	0,5%
Sector público fundacional			
Fundaciones del sector público	Gastos de gestión ordinaria	5%	3%

Es decir, el Cuadro 1 de la NTIR predetermina dos elementos:

- La referencia idónea, en función del tipo de entidad.

Con la excepción de las Mutuas colaboradoras de la Seguridad Social y Entidades públicas empresariales (EPEs), para las que la NTIR prevé dos posibles referencias (en ambas, el “Activo” o el “Patrimonio Neto”); debiendo el auditor, conforme a su juicio profesional, seleccionar la que resulte más idónea (estable y representativa) para la auditoría concreta.

- El porcentaje que aplicar, según el tamaño de la entidad.

La Norma distingue entre si la entidad es grande o mediana o pequeña, considerando grandes las entidades que cumplen, al menos, dos de los siguientes tres criterios durante dos ejercicios consecutivos:

Cuadro 2: Parámetros para clasificar entidades⁷

Activo	INCEN o volumen anual de ingresos de gestión ordinaria o equivalente	Plantilla
>20.000.000,00	>40.000.000,00	>250

En el caso de fondos carentes de personalidad jurídica que carezcan de personal, se consideran grandes si cumplen, al menos, uno de los otros dos parámetros durante dos ejercicios consecutivos.

Para el mismo tipo de entidad, la Norma fija un porcentaje menor para las entidades grandes que para las pequeñas, al considerar que son mayores los requerimientos de información exigibles debido a su relevancia y al mayor interés que representan para grupos más amplios de usuarios.

Dado que la determinación de la propuesta que se contiene en el **Cuadro 1 de la NTIR se basó en un estudio interno realizado por la ONA** en el que se incluyeron la mayor parte de las entidades del sector público estatal⁸, a priori, la selección de la CIREF calculada aplicando tal porcentaje a la referencia prevista, resulta adecuada con un grado de seguridad razonable.

No obstante, el auditor debe realizar un análisis sobre la idoneidad de la referencia propuesta para la auditoría concreta realizando las siguientes verificaciones:

- Comprobar que la referencia aplicable conforme al Cuadro 1 es estable (no volátil). En el caso de que no sea estable debido a variaciones excepcionales, la NTIR admite su normalización (véase apartado 19.c de NTIR)

⁷ A finales de 2023, se ha modificado la directiva de contabilidad que establece un ajuste a los criterios de tamaño de empresas que llevaba sin modificarse desde 2013. La directiva establece que los estados miembros aplicarán estas disposiciones para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2024. En caso de que la IGAE decidiera tener esto en cuenta para la NTIR, supondría considerar activo > 25 millones (en vez de 20) e INCEN > 50 millones.

(https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13912-Adjusting-SME-size-criteria-for-inflation_en).

⁸ El estudio incluyó un análisis sobre la mayor parte de las entidades del sector público estatal, analizando la evolución de sus cuentas anuales en un amplio período (2013-2020) fijándose en la representatividad y volatilidad o estabilidad de distintos elementos del balance de situación y la cuenta de resultados buscando identificar referencias idóneas por tipo de entidad.

- Comprobar que la referencia es representativa de la entidad y de su actividad.

Y, de no ser así, poder justificar la elección de una alternativa idónea, solicitando autorización a la Dirección de la ONA, o al órgano o unidad que se haya determinado en el ámbito de la Intervención General de la Seguridad Social (IGSS) y de la Defensa (IGD).

En este sentido, la propia NTIR, señala que, excepcionalmente, de acuerdo con las circunstancias que concurren en la entidad auditada, el juicio profesional del auditor pueda llevar a considerar otras referencias o criterios alternativos, en cuyo caso se deberán justificar debidamente en los papeles de trabajo las decisiones en las que fundamenta dicho juicio profesional.

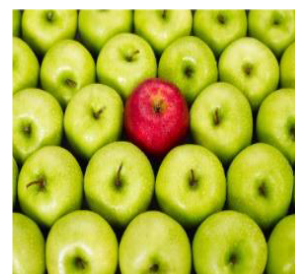
En los casos de las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social y las Entidades públicas empresariales (EPEs), las verificaciones sobre la idoneidad de la referencia han de permitir seleccionarla, en principio, entre las dos opciones que propone la Norma (como ya se anticipó, “Activo” o “Patrimonio neto”). Asimismo, en caso de que ninguna de ellas resultase idónea (estable y representativa), el auditor puede proponer de forma motivada otra más adecuada, con la preceptiva autorización.

Para entidades con presupuesto limitativo, a excepción de las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, la referencia prevista en el Cuadro es “Gastos totales”; si bien, la Norma señala que el auditor podría considerar la de “obligaciones reconocidas”, si, de acuerdo con las circunstancias concurrentes considera que es más idónea (por presentar una mayor representatividad de la actividad realizada por la entidad y/o mayor estabilidad).

16. Con el objeto de realizar estas verificaciones sobre la idoneidad de la referencia propuesta, es aconsejable observar y analizar la evolución de las cifras de los estados financieros de la entidad del ejercicio a auditar (ejercicio N) y los años anteriores y comprobar si, efectivamente la referencia que propone la NTIR para el tipo de entidad de que se trate, es estable y representativa de la actividad.

Para esta reevaluación de la representatividad y estabilidad de la referencia se consideran:

- Los rasgos diferenciales de la entidad concreta respecto de los propios de la tipología en que está encuadrada.
- El momento del ciclo de actividad de la entidad (reciente creación, sin actividad, en crecimiento o expansión...).
- Variaciones excepcionales de la referencia base de la CIREF, con posibilidad de normalizarla (esta normalización no requiere autorización previa, ya que no implica un cambio de referencia ni de porcentaje).



Identificación CIREF no apropiada

17. La estabilidad del parámetro base debe evaluarse en función de las circunstancias específicas de cada entidad, por lo que no es posible fijar un rango porcentual ni un criterio cuantitativo estándar aplicable de

forma general. De hecho, la normativa de auditoría no establece valores de referencia concretos, por lo que cualquier desviación debe analizarse teniendo en cuenta factores como el sector en que opera la entidad, su entorno económico o su posición dentro del ciclo de actividad, entre otros factores relevantes.

Por ejemplo, en entidades en crecimiento o transformación, ciertas fluctuaciones pueden considerarse normales y no comprometer la representatividad del parámetro. Por el contrario, en entidades consolidadas, variaciones similares podrían poner en duda la estabilidad del parámetro.

El juicio profesional del auditor es fundamental en esta valoración, que debe quedar debidamente documentada.

18. En aquellas circunstancias en que el auditor todavía no dispone de los estados financieros auditados debidamente formulados, calculará la CIREF aplicando las referencias y porcentajes establecidos en la Norma a los estados financieros preliminares que facilite la entidad, a menos que considere más representativos los estados financieros auditados correspondientes al ejercicio anterior.

En este caso, el auditor podrá reducir dicha cifra aplicando un porcentaje (entre el 80 y el 90%⁹), con el fin de mitigar el riesgo de que las diferencias entre los estados financieros preliminares y los estados que finalmente formule la entidad determinen una materialidad definitiva menor.

Paso 1b.- (sólo en las auditorías en que proceda). **Determinación** de una cifra de materialidad inferior a la CIREF para determinados tipos de transacciones, saldos o información a revelar (**CIREF-TSI**).

19. No hay que determinar CIREF-TSI en todas las auditorías; tal y como prevé la NTIR se trata de un supuesto excepcional. Conviene establecer una cifra de materialidad menor a la CIREF para **determinadas transacciones, saldos o información** revelada en la memoria (CIREF-TSI) cuando el auditor considere que, de contener incorrecciones en estas partidas específicas, las cuentas anuales, aún por importe inferior a la CIREF, podrían influir en las decisiones de los usuarios de las cuentas anuales de la entidad.

Hay que reiterar que la NTIR lo prevé como supuesto excepcional y que no debe olvidarse que el informe tiene como finalidad opinar sobre si, al cierre del ejercicio, las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de la ejecución del presupuesto de la entidad. En este sentido, no cabría fijar una CIREF-TSI muy baja para la legalidad e incluir en el informe de auditoría cualquier incumplimiento normativo sino aquellos que tienen efecto directo o indirecto sobre los estados financieros¹⁰.

⁹ Según establece el apartado 32 de la NTIR.

¹⁰ Además, conforme a la NIA-ES-SP 1250 Consideraciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros los posibles incumplimientos de la normativa administrativa, presupuestaria, organizativa del ente auditado pueden reflejarse en el informe de auditoría de cuentas, si tienen un efecto directo o indirecto en los estados financieros auditados.

Paso 2.- Determinación de la materialidad en la ejecución del trabajo (CIRET).

20. El auditor ha de determinar una cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo (CIRET) menor a la CIREF para tener un margen que cubra las posibles incorrecciones no detectadas, así como 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.

Conforme a la NTIR, la CIRET se calcula, con carácter general, como un **valor entre el 60% y el 85% de la CIREF**.

Cuadro 5. Tabla orientativa para la determinación del porcentaje a aplicar sobre la CIREF y, en su caso, CIREF-TSI para calcular la CIRET o, en su caso, CIRET-TSI

Total puntuación (factores de riesgo)	12	10 - 11	8 - 9	6 - 7	5	4
Porcentaje a aplicar	60%	65%	70%	75%	80%	85%

La puntuación que determina el porcentaje concreto a utilizar, dentro del intervalo entre el 60% y el 85%, se calcula aplicando el juicio profesional del auditor, con apoyo en una matriz (Cuadro 4 de la NTIR) basada en el riesgo de auditoría, que viene determinado por los siguientes factores:

- el conocimiento de la entidad auditada actualizado con los procedimientos de valoración de riesgo;
- la naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores y
- las expectativas del auditor sobre las incorrecciones que podrán producirse en el ejercicio a auditar.

21. Una vez calculada, la CIRET se utiliza en la auditoría, entre otras cuestiones, para:

- Planificar los procedimientos de auditoría que han de diseñarse para identificar posibles incorrecciones materiales y
- Determinar:
 - los epígrafes de los estados financieros que son materiales y, por tanto, requieren procedimientos sustantivos adicionales sobre cuentas no significativas que forman parte de los mismos;
 - el nivel de precisión y la diferencia aceptable adecuados en un procedimiento analítico sustantivo;
 - el tamaño de las muestras.

En el Capítulo IV se incluyen **ejemplos de selección de muestras** teniendo en cuenta la CIRET.

Paso 2b) Determinación de CIRET-TSI, si se ha determinado CIREF-TSI.

22. Se reproducen las consideraciones anteriores (paso 2) para determinar, en su caso, una CIRET-TSI, pero acotadas a los saldos, transacciones o información a revelar de que se trate.

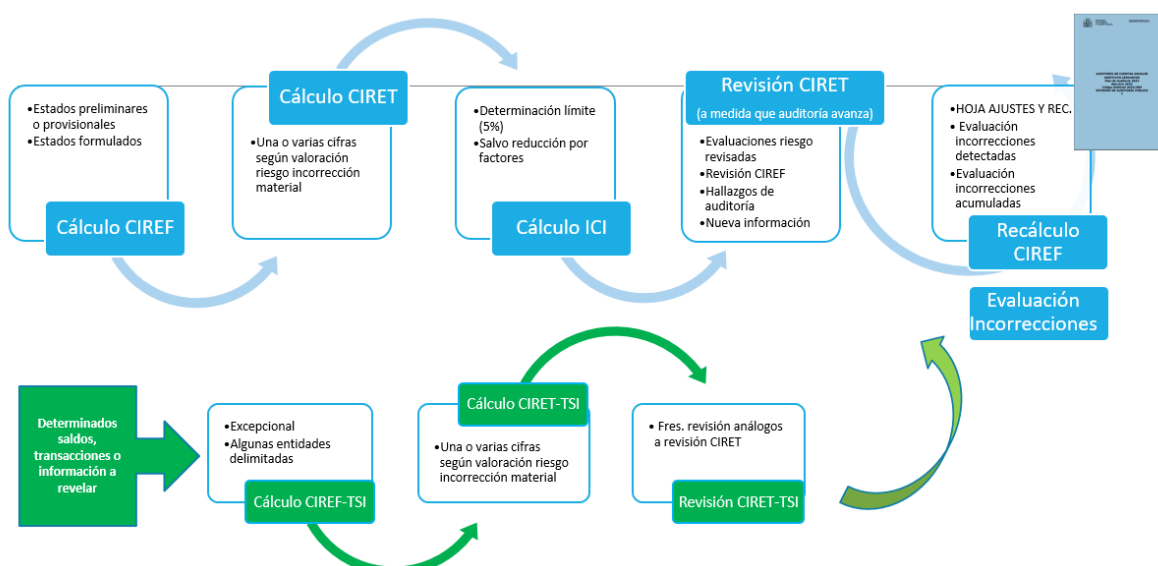
Paso 3.- Determinación de la cifra de **incorrecciones claramente insignificantes (ICI)**.

23. Importe por debajo del cual se considera que no es necesario acumular los errores e incorrecciones identificados, ya que no se espera que tengan un efecto material sobre los estados financieros, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada. En general, se ha determinado su importe en un 5% de la CIREF, salvo que el auditor considere la existencia de riesgos excepcionales derivados, entre otros, de los supuestos o circunstancias que prevé la NTIR para reducir este porcentaje aplicable.

Paso 4.- Revisión de la CIRET (y, en su caso, la CIRET-TSI) conforme avanza la auditoría y, en particular, si se calculó con estados provisionales o si se han producido ajustes en la auditoría.

Paso 5.- Evaluación de las incorrecciones identificadas no corregidas, incluidas acumulaciones y compensaciones.

24. En el siguiente flujograma, se sintetizan los pasos secuenciales a considerar:



25. La ONA ha elaborado una plantilla con el objeto de facilitar al auditor los diferentes cálculos y las evaluaciones a realizar, y de que sirva como documentación soporte sobre las decisiones adoptadas. En el Capítulo VI se explica su funcionamiento, incluyéndose un ejemplo del proceso completo.

Por su parte, en el Capítulo III se incluyen ejemplos de diferente extensión y/o complejidad ilustrativos de dichos cálculos (CIREF, CIRET e ICI).

A su vez, en el Capítulo V se desarrollan diversos ejemplos para ilustrar la casuística que puede producirse en la evaluación y acumulación de los distintos errores detectados, partiendo de la Hoja Resumen de Ajustes y Reclasificaciones.

Por último, en el Capítulo VII se abordan especiales consideraciones a tener en cuenta si estamos ante la auditoría de cuentas anuales de un grupo consolidado.

CAPÍTULO III. DETERMINACIÓN DE CIREF, CIRET E ICI. EJEMPLOS

26. En el presente capítulo se muestra de forma práctica, a través de la exposición e ilustración de diferentes ejemplos, el cálculo de las diferentes cifras de importancia relativa (CIREF, CIRET e ICI y, en su caso, CIREF-TSI y CIRET-TSI) mostrando diferentes situaciones en las que podría encontrarse el auditor público, en la planificación y ejecución del trabajo, así como en la evaluación de las incorrecciones detectadas.

En dichos ejemplos se contienen propuestas acerca de aspectos relacionados con la materialidad para los que la NTIR fija criterios o indicaciones, pero no detalla la forma práctica de llevarlos a cabo, si bien debe señalarse que las soluciones expuestas no serían las únicas posibles. Así se abordan cuestiones como:

- Orientaciones para determinar la idoneidad de la referencia base para determinar la CIREF: el objetivo es ayudar al auditor a aplicar el juicio profesional de cara a detectar aquellos casos en los que podría no resultar idónea la cifra de materialidad global (CIREF) predeterminada conforme al Cuadro 1 de la NTIR, analizando una posible referencia base o magnitud alternativa en los que fundamentar su elección; si bien ha de recordarse que, conforme a dicha Norma, su adopción requiere autorización.
- La utilización de la CIRET para:
 - Determinar, atendiendo a la evaluación de criterios de riesgo, las áreas y partidas más significativas en las que concentrar el mayor esfuerzo de auditoría, reduciendo la carga de trabajo en las restantes, con el objetivo de aumentar la eficiencia y seguridad en la realización de la auditoría.
 - Dar orientaciones para la utilización del muestreo en la realización de procedimientos de auditoría, en aquellas áreas o cuentas cuyo empleo sea apropiado.
- La consideración de los hallazgos de la auditoría trasladados a la “Hoja resumen de ajustes y reclasificaciones” y el análisis de las posibles agregaciones de las incorrecciones detectadas para determinar las que han de comunicarse a la Dirección de la entidad auditada, así como su tratamiento en el informe de auditoría.
- El tratamiento de aspectos cualitativos en el cálculo de la materialidad.

27. El índice de contenidos permite localizar los ejemplos relacionados con cada uno de los pasos y los aspectos que se quieren ilustrar. En él se indica su nivel de dificultad (Elemental, Medio y Complejo), de modo que el lector pueda identificar aquellos que le resulten de mayor interés al caso concreto. No obstante, a efectos de facilitar la comprensión e interpretación adecuada, se aconseja la lectura de la Guía al completo comenzando por los más sencillos.

DETERMINACIÓN DE LA CIREF (y, excepcionalmente, en determinadas auditorías en que sea necesario, además, CIREF-TSI) AL ESTABLECER LA ESTRATEGIA GLOBAL DE LA AUDITORÍA.

- a) La CIREF, o importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (materialidad global), se identifica con una base o referencia adecuada para la entidad auditada y un porcentaje de la misma. El Cuadro 1 de la NTIR predetermina la referencia idónea y el tamaño, en función del tipo de entidad y del tamaño (exigiéndose un porcentaje menor para las entidades grandes que para las PYMEs), respectivamente; salvo que, por las circunstancias que concurran, el juicio profesional lleve a considerar que no resulta adecuada (justificándose debidamente en los papeles de trabajo y solicitando autorización a la Dirección de la ONA).

Ejemplo 1: Cálculo de la CIREF. Aplicación de la magnitud de referencia

Determinar la CIREF en el ejercicio N de la Autoridad Portuaria X en cuyas cuentas anuales de los últimos cuatro ejercicios figuran los siguientes datos:

A. PORTUARIA X (miles €)	N-3	N-2	N-1	N
Activo	2.069.849	2.111.090	2.056.531	2.069.834
Importe neto de cifra de negocios (INCN)	155.474	166.346	173.527	172.433
Gastos del ejercicio	140.763	133.615	138.539	147.762
Ingresos del ejercicio	174.152	183.078	192.213	191.925
Resultado neto del ejercicio	33.389	49.463	53.674	44.164
Patrimonio Neto (PN)	1.546.746	1.610.653	1.665.161	1.700.894
Plantilla media	Sin datos	530	536	527

Solución Ejemplo 1:

De los datos de activo, INCN y plantilla, conforme al cuadro 2 de la NTIR, se deduce que la entidad es **grande**. Como Autoridad Portuaria, según el cuadro 1, le corresponde utilizar la referencia de **activo**. Comprobamos en las cuentas de los cuatro años mostrados que es una referencia muy estable (variación 1%). Por ser entidad grande, el porcentaje a aplicar es 0,5%. Por tanto, la materialidad global será $0,5\% \times 2.069.834 = 10.349$ miles de euros.

A. PORTUARIA X (miles €)	N-3	N-2	N-1	N	Promedio	Desv. (%) ¹¹
Activo	2.069.849	2.111.090	2.056.531	2.069.834	2.076.826	1%
Ingresos Netos Cifra Negocio (INCN)	155.474	166.346	173.527	172.433	166.945	4%
Gastos del ejercicio	140.763	133.615	138.539	147.762	140.170	3%
Ingresos del ejercicio	174.152	183.078	192.213	191.925	185.342	4%
Resultado neto ejercicio	33.389	49.463	53.674	44.164	45.172	14%
Patrimonio neto (PN)	1.546.746	1.610.653	1.665.161	1.700.894	1.630.863	3%
Plantilla media	Sin datos	530	536	527	531	1%

¹¹ En estos ejemplos, la desviación calculada es el promedio de las desviaciones absolutas de la media de los datos ponderada por la media de dichos datos. En Excel, se corresponde con la fórmula Desvprom (datos) / promedio (datos).

Existen otras medidas de desviación que también podrían ser utilizadas, como por ejemplo la desviación entre el promedio $C.V. = \frac{\sigma}{\bar{x}}$

Ejemplo 2: Cálculo de la CIREF para un Organismo Autónomo (O.A). Idoneidad de la magnitud de referencia

Determinar la CIREF del ejercicio N del Organismo Autónomo Y de cuyas cuentas anuales de los cinco últimos ejercicios extraemos los siguientes datos:

Organismo Autónomo Y (€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Gastos ejercicio	114.232.236	113.502.942	114.989.974	114.290.764	113.410.956
Ingresos ejercicio	82.674.158,88	76.140.061,91	80.096.594,56	103.050.402,22	80.601.193,50
Resultado neto ejercicio	-31.558.078	-37.362.880	-34.893.380	-11.240.362	-32.809.762
Resultado gestión ordinaria	-32.574.555	-38.042.948	-34.389.958	-11.085.577	-32.760.575
Ingresos gestión ordinaria	81.654.076	75.186.627	79.190.916	103.027.356	80.565.832
Obligaciones Rec. totales	78.767.042	78.189.513	81.986.417	77.827.696	80.529.011
Obligaciones Rec. Op. Corrientes	53.789.655	54.604.159	55.289.691	55.226.764	55.631.991
Activo	1.331.710.136	1.355.896.780	1.330.147.501	1.324.702.863	1.369.228.638
PN	1.278.946.589	1.323.905.627	1.288.319.810	1.277.079.448	1.318.636.072
Plantilla media	Sin datos	875	847	828	826

¿Es estable para este organismo el parámetro **Gastos** previsto en la NTIR? ¿Sería más apropiado tomar como referencia las obligaciones reconocidas?

Solución Ejemplo 2:

Dados los datos de activo, ingresos de gestión ordinaria y plantilla, conforme al cuadro 2 de la NTIR, el organismo se califica como **grande**. La referencia prevista para los OO.AA en el cuadro 1 de la NTIR es **gastos totales** y, por ser grande, el porcentaje que le corresponde aplicar es del 3%. Por tanto, la CIREF será $3\% \times 113.410.956 = 3.402.328,68$ euros.

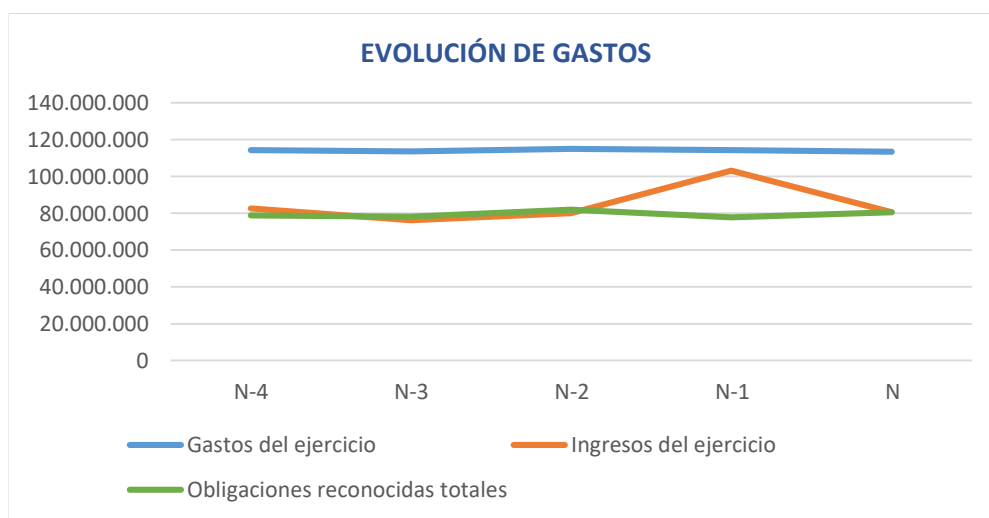
De la información que se muestra a continuación, observamos que el parámetro Gastos propuesto por la NTIR para los organismos autónomos resulta efectivamente estable para este organismo concreto en los últimos cinco ejercicios (variación solo 0,44%).

Organismo Autónomo Y (€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Promedio	Desv. (%)
Gastos ejercicio	114.232.236	113.502.942	114.989.974	114.290.764	113.410.956	114.085.374	0,44%
Ingresos ejercicio	82.674.159	76.140.062	80.096.595	103.050.402	80.601.194	84.512.482	8,73%
Resultado neto ejercicio	-31.558.078	-37.362.880	-34.893.380	-11.240.362	-32.809.762	-29.572.892	-24,80%
Resultado gestión ordinaria	-32.574.555	-38.042.948	-34.389.958	-11.085.577	-32.760.575	-29.770.723	-25,11%
Ingresos gestión ordinaria	81.654.076	75.186.627	79.190.916	103.027.356	80.565.832	83.924.961	9,10%
Obligaciones Rec. totales	78.767.042	78.189.513	81.986.417	77.827.696	80.529.011	79.459.936	1,81%
Obligaciones Rec. Op. Corrientes.	53.789.655	54.604.159	55.289.691	55.226.764	55.631.991	54.908.452	1,04%
Activo	1.331.710.136	1.355.896.780	1.330.147.501	1.324.702.863	1.369.228.638	1.342.337.184	1,21%
PN	1.278.946.589	1.323.905.627	1.288.319.810	1.277.079.448	1.318.636.072	1.297.377.509	1,47%

Como se puede observar, también resulta bastante estable –aunque algo menos– la referencia de obligaciones reconocidas (variación 1,81%). Consideramos que el empleo de los gastos totales como base para el cálculo de la materialidad (lo que arroja un importe de 3,4 millones de euros) sería un parámetro

suficientemente representativo de las cuentas anuales, sin que fuera más idónea la de obligaciones reconocidas que observamos que, cada año, se mantiene aproximadamente en el 80% de los gastos totales.

En la NTIR (apartado 4.1, párrafo 18b) se indica que la referencia a “Gastos totales” del cuadro 1 ha de entenderse referida a la cuenta del resultado económico patrimonial. Excepcionalmente el auditor podría considerar la referencia de obligaciones reconocidas si, de acuerdo con las circunstancias concurrentes, se considerase más idónea por presentar una mayor representatividad y estabilidad en la entidad, dejándolo documentado en los papeles de trabajo.



Ejemplo 3: Cálculo CIREF de un Organismo Autónomo (O.A). Volatilidad de la magnitud de referencia

Determinar la CIREF del ejercicio N del Organismo Autónomo OT en cuyas cuentas anuales de los últimos seis ejercicios figuran los siguientes datos:

Organismo Autónomo OT (€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Activo	12.925.458	13.464.284	13.807.802	13.896.962	14.494.635	17.221.499
PN	12.619.572	7.989.902	13.152.300	13.546.084	13.828.912	16.363.980
Ingresos de gestión ordinaria	3.989.614	3.982.233	3.949.424	4.007.722	3.995.326	4.931.172
Gastos del ejercicio	3.638.146	8.630.940	3.459.845	3.589.462	3.713.564	3.897.353
Ingresos del ejercicio	3.989.644	3.983.131	8.622.243	4.008.987	3.996.392	4.931.679
Resultado neto del ejercicio	351.498	-4.647.810	5.162.398	419.525	282.828	1.034.326
Obligaciones reconocidas totales	3.667.274	3.440.004	3.311.638	4.087.948	3.807.585	3.747.069
Plantilla media	Sin datos	Sin datos	43	43	43	43

¿Se considera para este organismo más adecuado el parámetro de obligaciones reconocidas que el parámetro de gastos?

¿Qué consideraciones haríamos si el ejercicio auditado fuera N-4?

Nota aclaratoria: En las cuentas anuales del organismo, se dotó una provisión muy importante en el año N-4, para hacer frente al riesgo de perder una demanda por el uso de un programa informático. Ello motivó el registro en la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad de un gasto extraordinario dotando una provisión de 5.135.000 euros (la provisión no afecta a la cuenta de liquidación del presupuesto que, por tanto, se mantuvo estable).

Al año siguiente, N-3, al llegarse a un acuerdo con el demandante de compensarle con una cifra de indemnización de 463 miles euros, muy inferior a la reclamada, se registró un ingreso extraordinario al aplicarse el exceso de provisión.

Solución Ejemplo 3:

Dados los datos de activo, ingresos de gestión ordinaria y plantilla, el organismo se considera pequeño. En el siguiente cuadro se detalla el análisis de volatilidad:

Organismo Autónomo OT (€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Promedio	Desviac. (%)
Activo	12.925.458	13.464.284	13.807.802	13.896.962	14.494.635	17.221.499	14.301.773	7%
PN	12.619.572	7.989.902	13.152.300	13.546.084	13.828.912	16.363.980	12.916.792	13%
Ingresos de gestión ordinaria	3.989.614	3.982.233	3.949.424	4.007.722	3.995.326	4.931.172	4.142.582	6%
Gastos del ejercicio	3.638.146	8.630.940	3.459.845	3.589.462	3.713.564	3.897.353	4.488.218	31%
Ingresos del ejercicio	3.989.644	3.983.131	8.622.243	4.008.987	3.996.392	4.931.679	4.922.013	25%
Resultado neto ejercicio	351.498	-4.647.810	5.162.398	419.525	282.828	1.034.326	433.794	409%
Obligac reconoc. totales	3.667.274	3.440.004	3.311.638	4.087.948	3.807.585	3.747.069	3.676.920	6%
Plantilla media	Sin datos	Sin datos	43	43	43	43		

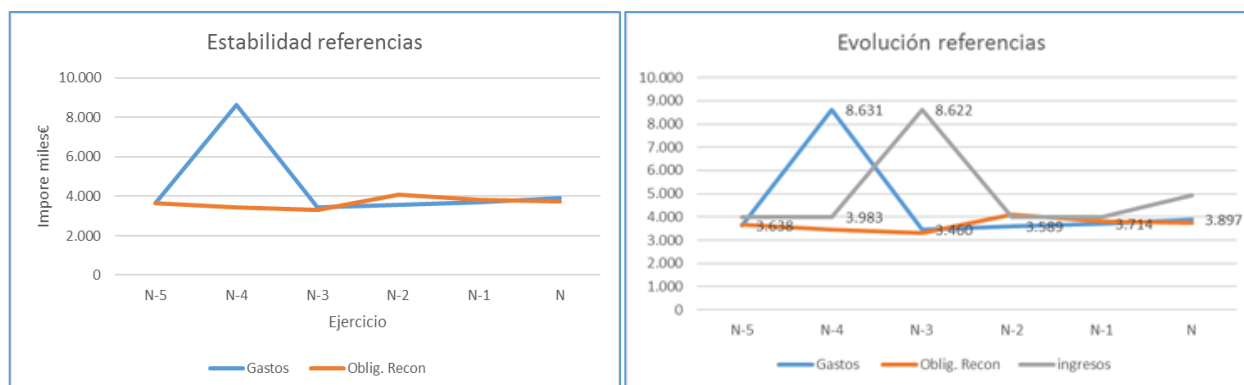
En principio, podríamos considerar dos posibles soluciones:

Solución 3.1): Observamos que el parámetro gastos no es estable (muestra una dispersión de un 31%); en cambio la magnitud de obligaciones reconocidas sí lo es (variación 6%). De considerar que, además de estable, la referencia de las obligaciones reconocidas resulta un parámetro representativo de la actividad del organismo, cabría proponer como referencia las obligaciones reconocidas¹². $CIREF = 0,05 * 3.747.069 = 187.353,45$ euros.

Solución 3.2): Observamos que, si bien el parámetro gastos no es estable, lo habría sido de no haberse producido la cifra tan elevada de gastos en el ejercicio N-4. Desde ese punto de vista, podríamos mantener que la referencia gastos es estable y adecuada (simplemente en N-4 ha debido haber algún gasto

¹² Sin necesidad de solicitar autorización, debiendo dejar debidamente documentada en los papeles de trabajo la selección de dicha referencia.

extraordinario). Para el ejercicio N ello representaría seleccionar una CIREF algo más alta, si bien la diferencia en el cálculo de CIREF es poco relevante: $CIREF = 0.05 \times 3.897.353,20 = 194.867,65$ euros.



Aunque, en este ejemplo, la diferencia en el cálculo de la CIREF entre optar por una u otra solución (elegir referencia gastos u obligaciones reconocidas) implicaría solo un cambio cuantitativo pequeño en la CIREF (y previsiblemente tendría poca trascendencia práctica en la ejecución de la auditoría del ejercicio N), de acuerdo con la NTIR, adoptar la solución 1 (elegir obligaciones reconocidas) que se trata como excepcional en la norma, solo debería hacerse si, de acuerdo con las circunstancias concurrentes, se considerase más idónea para la entidad por presentar mayor representatividad y estabilidad debiendo quedar documentado en los papeles de trabajo.

Es decir, en este ejemplo, sin mayores consideraciones, **se entiende más alineada a la Norma la solución de aplicarse el parámetro gastos (sería correcta la solución 2).**

Para la segunda pregunta sobre qué consideraciones haríamos si auditáramos el año N-4, igualmente, aplicaríamos el parámetro gastos¹³ si bien, habría que **normalizar** rebajando la cifra de gastos de dicho ejercicio, excluyendo el importantísimo gasto extraordinario recogido. Esta normalización no requiere autorización porque no conlleva cambio de referencia o porcentaje.

Si estuviéramos auditando el ejercicio N-4, parecería razonable, dada la desproporción de este gasto extraordinario con el total de gastos del ejercicio, normalizar el parámetro descontando esta provisión: gastos – provisión extraordinaria (euros):

Auditoría ejercicio N-4	N-4
Total gastos	8.630.940
Provisión extraordinaria	5.135.000
Gasto normalizado	3.495.940
CIREF N-4	174.797

¹³ Aunque el ejemplo no lo muestre, en la auditoría real del año N-4, habríamos dispuesto de los datos de las cuentas de los ejercicios anteriores (no solo N-5 sino también N-6, N-7, etc.). A efectos didácticos, se da por supuesto que mostrarían que la cifra de gastos de estos también era similar a la de N-5, N-3, N-2, por encima de los 3 millones.

Ejemplo 4: Cálculo de la CIREF de una Fundación. Análisis de la idoneidad de la magnitud de referencia

Auditamos las cuentas de la Fundación ABC correspondientes al ejercicio N.

Su fuente de financiación son las transferencias que recibe de su ministerio de adscripción y su actividad principal es la concesión de subvenciones para la promoción de un determinado sector económico. No obstante, en los últimos 3 ejercicios, no se ha aprobado ninguna convocatoria de subvenciones, debido a problemas internos en la Fundación. Asimismo, se tiene conocimiento de que, en el ejercicio N, se van a modificar sus estatutos, de forma que la Fundación deja de tener competencias para la concesión de subvenciones, actuación que se realizará directamente a través del ministerio de tutela.

Las cifras (en valores absolutos) de las principales magnitudes para los cinco últimos ejercicios son las siguientes (datos en euros):

	N-4	N-3	N-2	N-1	N
ACTIVO NO CORRIENTE	51.261,97	42.336,60	30.276,58	221.467,53	215.729,33
ACTIVO CORRIENTE	47.691.623,40	35.883.204,45	32.926.760,43	30.978.678,48	29.558.172,32
TOTAL ACTIVO	47.742.885,37	35.925.541,05	32.957.037,01	31.200.146,01	29.773.901,65
PATRIMONIO NETO	20.465.975,50	7.591.324,06	8.236.318,29	8.607.092,73	7.458.477,59
PASIVO NO CORRIENTE	4.443.358,75	4.009.592,84	4.043.509,24	4.072.866,78	4.257.315,41
PASIVO CORRIENTE	22.833.551,12	24.324.624,15	20.677.209,48	18.520.186,50	18.058.108,65
TOTAL PN Y PASIVO	47.742.885,37	35.925.541,05	32.957.037,01	31.200.146,01	29.773.901,65

	N-4	N-3	N-2	N-1	N
INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	26.680.556,36	16.801.366,05	2.241.083,10	1.529.862,07	272.245,09
INGRESOS FINANCIEROS	140.973,01	3.512.552,57	3.879.472,51	4.196.365,17	4.429.526,31
INGRESOS TOTALES	26.821.529,37	20.313.918,62	6.120.555,61	5.726.227,24	4.701.771,40
GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA	26.462.610,93	29.069.936,86	1.645.748,59	1.321.385,66	1.577.460,21
GASTOS FINANCIEROS	800,38	3.398.391,01	3.829.312,20	4.033.875,57	4.272.854,16
GASTOS TOTALES	26.463.411,31	32.468.327,87	5.475.060,79	5.355.261,23	5.850.314,37

	N-4	N-3	N-2	N-1	N
PLANTILLA MEDIA	13	13	13	13	14

Solución ejemplo 4:

1. Determinación de la magnitud de referencia para el cálculo de la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (CIREF) al establecer la estrategia global de auditoría.

a) Determinación de las referencias previstas en la NTIR:

En el caso de la Fundación ABC y por aplicación del cuadro 1, el auditor seleccionará como magnitud de referencia los “**gastos de gestión ordinaria**” (en adelante, GGO), puesto que la forma jurídica de la entidad auditada es una “fundación del sector público”.

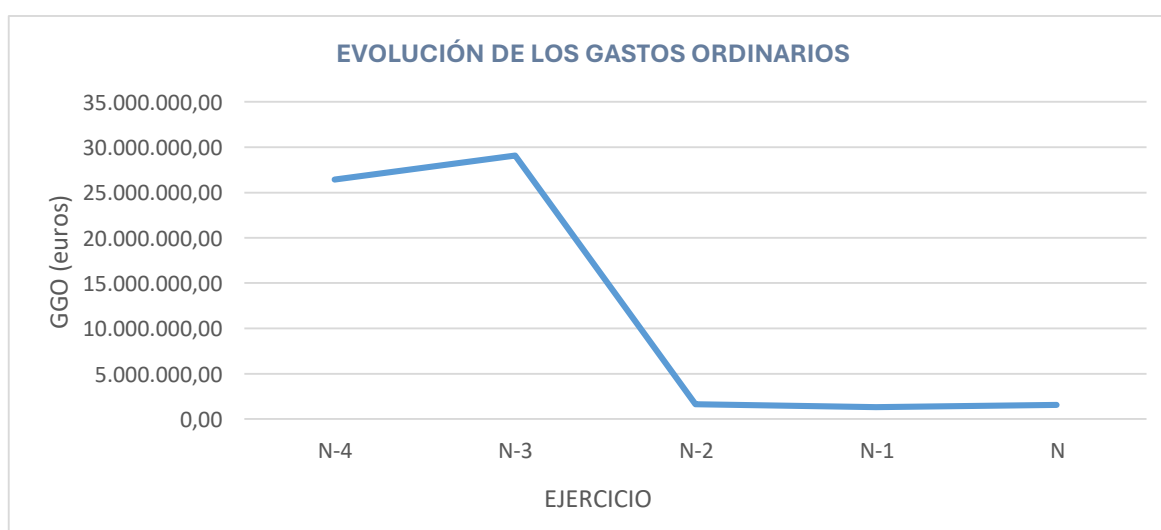
TIPO DE ENTIDAD	MAGNITUD SEGÚN NTIR
Fundación del sector público	Gastos de gestión ordinaria

a.1) Análisis de la idoneidad de la magnitud seleccionada

El resultado del análisis de la volatilidad de los GGO en el caso de la Fundación ABC es el siguiente:

MAGNITUD SEGÚN NTIR	EJERCICIO N	EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)	EJERCICIO (N-3)	EJERCICIO (N-4)	MEDIA (euros)	DESVIACIÓN (%)
Gastos de gestión ordinaria	1.577.460,21	1.321.385,66	1.645.748,59	29.069.936,86	26.462.610,93	12.015.428,45	104,87%

Como puede observarse, los GGO presentan una volatilidad muy elevada en los periodos anteriores, que han derivado en un cambio de ciclo de actividad que se ha mantenido en el periodo auditado, debido al drástico descenso que se produce en el ejercicio (N-2) con respecto al anterior; provocado, como ya se anticipó, por una caída de la actividad subvencional de la Fundación, lo que se refleja en un fuerte descenso de los gastos en ayudas concedidas. Gráficamente:



Sin mayor información al respecto, podría considerarse que, en la situación de inactividad en la que se encuentra la entidad, el patrimonio y el activo reflejan su capacidad para operar en el futuro (al no tener claro que vayan a solucionarse los problemas y volver a recibir transferencias).

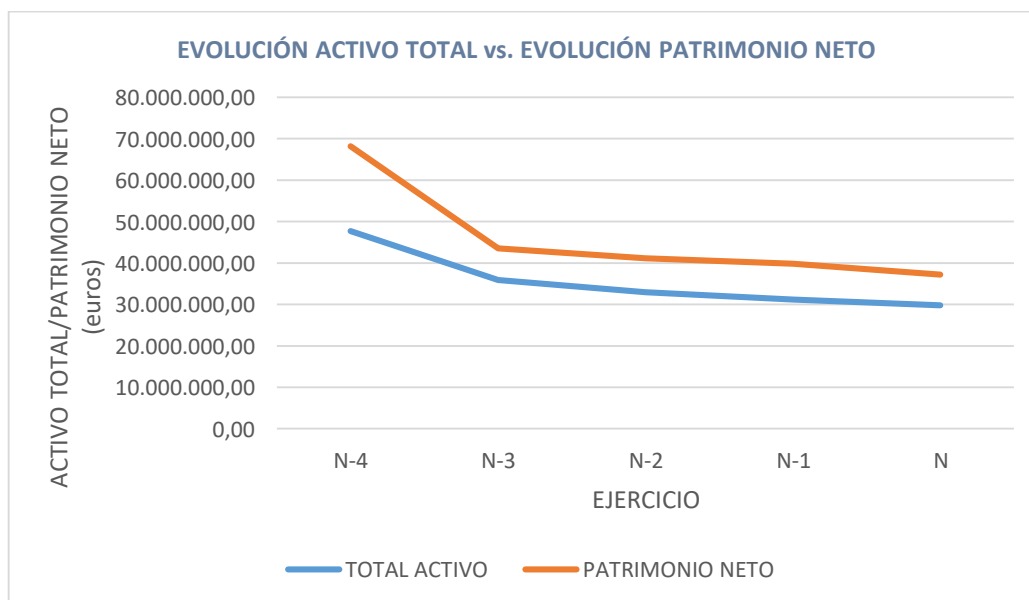
De nuevo, debemos analizar la idoneidad de ambas magnitudes, esto es, su estabilidad y representatividad. Desde el punto de vista de su volatilidad, el resultado es:

	EJERCICIO N	EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)	EJERCICIO (N-3)	EJERCICIO (N-4)	MEDIA (euros)	DESVIACIÓN (%)
TOTAL ACTIVO	29.773.901,65	31.200.146,01	32.957.037,01	35.925.541,05	47.742.885,37	35.519.902,22	14,22%
PATRIMONIO NETO	7.458.477,59	8.607.092,73	8.236.318,29	7.591.324,06	20.465.975,50	10.471.837,63	38,18%

Como puede observarse, ambas presentan una tendencia decreciente con un importante descenso entre los ejercicios (N-3) y (N-4), ligeramente menos pronunciado en el caso del “Total activo” (11.817.344,32 euros) que en el del “Patrimonio Neto” (12.874.651,44 euros). A partir del ejercicio (N-3), la primera de estas magnitudes muestra un descenso continuo, con una tendencia suave; mientras que la segunda, si bien, su valor se reduce en términos globales, a lo largo del periodo presenta oscilaciones.

En base a lo anterior, el “Total activo” resulta menos volátil que el “Patrimonio Neto”, con una desviación media del 14,22%.

Gráficamente, se puede observar la ya mencionada tendencia más suave del “**Total activo**” que del “Patrimonio Neto”.



A efectos de simplificación, vamos a suponer que ambas se entienden representativas de la actividad actual y futura de la entidad. Sin embargo, dado que el parámetro “**Total Activo**” presenta una menor volatilidad, supone que dicha magnitud resulte más idónea para el cálculo de la CIREF, por cumplir los requisitos de estabilidad y representatividad, siendo necesario solicitar autorización de cambio de magnitud de referencia según lo previsto en el apartado 20 de la NTIR.

CONCLUSIÓN:

A la vista de lo anterior, la magnitud de referencia para el cálculo de la CIREF es:

TOTAL ACTIVO

Adicionalmente, de manera complementaria al análisis previo sobre la representatividad y estabilidad del parámetro base, y siempre que se considere útil como elemento adicional de corroboración a la conclusión alcanzada, puede analizarse en qué medida la CIREF calculada sobre cada uno de los parámetros base cubriría las principales partidas de las cuentas anuales para el ejercicio auditado, toda vez que la actividad y la realidad financiera, operativa y estratégica de la entidad queda vinculada a elementos de sus cuentas anuales. El análisis anterior podrá justificar, de acuerdo con el juicio profesional y las circunstancias que concurran en la entidad, la selección de una CIREF-TSI.

Esto es, dado que se trata de una fundación de tamaño pequeño:

- CIREF (según TOTAL ACTIVO): 208.417,31 euros.
- CIREF (según PATRIMONIO NETO): 111.877,16 euros.

BALANCE DE SITUACIÓN	N	%/ACTIVO	%/PATRIMONIO NETO
ACTIVO			
A) ACTIVO NO CORRIENTE	215.729,33	0,72%	2,89%
I. Inmovilizado intangible	1.331,47	0,00%	0,02%
III. Inmovilizado material	28.652,03	0,10%	0,38%
VI. Inversiones financieras a largo plazo	185.745,83	0,62%	2,49%
B) ACTIVO CORRIENTE	29.558.172,32	99,28%	396,30%
IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	4.304,63	0,01%	0,06%
VII. Periodificaciones a corto plazo	28.759,22	0,10%	0,39%
VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	29.525.108,47	99,16%	395,86%
TOTAL ACTIVO (A + B)	29.773.901,65	100,00%	399,20%

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N	%/ACTIVO	%/PATRIMONIO NETO
A) PATRIMONIO NETO	7.458.477,59	25,05%	100,00%
A-1) Fondos propios	7.450.119,98	25,02%	99,89%
I. Dotación fundacional/Fondo social	60.101,21	0,20%	0,81%
III. Excedentes de ejercicios anteriores	8.538.561,74	28,68%	114,48%
IV. Excedente del ejercicio	-1.148.542,97	-3,86%	-15,40%
A-2) Ajustes por cambios de valor	8.357,61	0,03%	0,11%
I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	8.357,61	0,03%	0,11%
B) PASIVO NO CORRIENTE	4.257.315,41	14,30%	57,08%
I. Provisiones a largo plazo	380.254,92	1,28%	5,10%
II. Deudas a largo plazo	3.877.060,49	13,02%	51,98%
C) PASIVO CORRIENTE	18.058.108,65	60,65%	242,12%
II. Provisiones a corto plazo	108.507,33	0,36%	1,45%
V. Beneficiarios-Acreedores	17.850.064,29	59,95%	239,33%
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	99.537,03	0,33%	1,33%
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	29.773.901,65	100,00%	399,20%

CUENTA DE RESULTADOS	N	%/ACTIVO	%/PATRIMONIO NETO
A) Operaciones continuadas			
1. Ingresos de la actividad propia	272.245,09	0,91%	3,65%
8. Gastos de personal	-978.057,58	-3,28%	-13,11%
9. Otros gastos de la actividad	-520.365,26	-1,75%	-6,98%
10. Amortización del inmovilizado	-14.344,06	-0,05%	-0,19%
15. Otros resultados	-64.693,31	-0,22%	-0,87%
A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13+14+15)	-1.305.215,12	-4,38%	-17,50%

Se han sombreado en amarillo las partidas más indicativas de la actividad de la Fundación ABC, es decir, las deudas a largo plazo y las deudas con beneficiarios y acreedores, así como la tesorería. Como puede observarse, los porcentajes calculados con ambas magnitudes ofrecen porcentajes superiores a los del Cuadro 1 para calcular la CIREF (0,7% en el caso del total activo y 1,5% en el caso del patrimonio neto).

Ejemplo 5: Determinación de la CIREF para un Organismo Autónomo (O.A). Idoneidad de la magnitud de referencia

Determinar la CIREF del ejercicio N del Organismo Autónomo T, teniendo en cuenta los siguientes datos e información obtenida de sus cuentas anuales en los últimos cinco ejercicios:

Magnitud (miles€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Gastos totales	1.322.130	1.125.221	827.628	898.118	983.342
Obligaciones reconocidas	1.313.359	1.111.347	834.431	873.974	994.500
Activo	1.381.782	1.065.555	1.327.842	1.565.845	1.729.791

RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL (miles€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N
1. Ingresos tributarios	686.170	586.659	670.093	651.940	687.103
2. Transferencias y subvenciones recibidas	585	862	233	5.306	1.227
6. Otros ingresos de gestión ordinaria	374.301	321.425	413.272	471.429	463.823
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	1.061.056	908.946	1.083.598	1.128.675	1.152.152
8. Gastos de personal	-477.267	-498.196	-500.363	-515.160	-526.244
9. Transferencias y subvenciones concedidas	-622.354	-397.357	-98.111	-128.777	-191.055
11. Otros gastos de gestión ordinaria	-170.116	-177.802	-178.476	-200.042	-206.943
12. Amortización del inmovilizado	-52.193	-49.196	-48.577	-51.750	-55.402
B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA	-1.321.930	-1.122.551	-825.528	-895.728	-979.643
I Resultado de la gestión ordinaria (A+B)	-260.874	-213.605	258.070	232.947	172.509
IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio	-259.608	-215.026	257.887	232.858	170.148

El Ministerio M al que está adscrito T tiene atribuidas las competencias del Estado en la materia S y las ejerce a través del organismo T quien realiza su actividad (gastos e inversiones) financiándola con tasas por los servicios que presta (ingresos tributarios en el cuadro del resultado económico patrimonial) y

adicionalmente obtiene ingresos derivados de sanciones por infracciones en la materia S (otros ingresos de gestión ordinaria).

Los ingresos del organismo son muy estables. En el ejercicio N-3 hubo una crisis generalizada en la economía que afectó al organismo reduciendo parcialmente sus ingresos que se recuperaron prácticamente en su totalidad desde N-2. En el ejercicio N pueden considerarse ya totalmente normales y las previsiones es que sigan de modo similar en el futuro.

El organismo no concede subvenciones. Las transferencias que figuran como gastos en la cuenta de resultado obedecen a transferencias al Estado previstas en los presupuestos para generar crédito en el Ministerio M, así como otras transferencias al Estado. Las transferencias concedidas no guardan propiamente relación con la actividad del organismo ni son representativas del mismo, sino que su importe está ligado a las necesidades de generación de crédito del Ministerio M y frecuentemente los créditos inicialmente previstos al efecto se modifican durante el ejercicio. Así en el ejercicio N, estaba prevista una transferencia al Estado por 1.270 miles que se ha aumentado en 68.412 hasta alcanzar 69.682 miles euros. Hay que destacar los importantísimos importes de transferencias concedidas al Estado en los ejercicios N-4 y N-3 que dieron lugar a elevadas pérdidas en los mismos.

Solución Ejemplo 5:

Aplicando literalmente la NTIR 2023, dado que T es un organismo autónomo de tamaño grande, la CIREF resultaría de aplicar a la cifra de gastos totales del año N, 983.342 miles de euros el porcentaje del 3%, es decir, aproximadamente, 29.500 miles de euros.

En el siguiente cuadro detallamos la media y la desviación de las siguientes magnitudes:

Magnitud (miles€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Media	Desv. (%)
Gastos totales	1.322.130	1.125.221	827.628	898.118	983.342	1.031.288	14,92%
Obligaciones reconocidas	1.313.359	1.111.347	834.431	873.974	994.500	1.025.522	14,57%
Activo Total	1.381.782	1.065.555	1.327.842	1.565.845	1.729.791	1.414.163	13,22%
Total ingresos	1.061.056	908.946	1.083.598	1.128.675	1.152.152	1.066.886	6,14%
Transferencias y subvenciones Concedidas	622.354	397.357	98.111	128.777	191.055	287.531	61,86%
Gastos menos transferencias y subvenciones concedidas	699.776	727.864	729.517	769.341	792.287	743.757	3,99%

Conforme a los datos facilitados de evolución de las principales magnitudes consideradas en los últimos años, la referencia Gastos Totales propuesta por la NTIR 2023 como magnitud idónea para los organismos autónomos no es excesivamente estable, si bien es igual de volátil que las obligaciones reconocidas (la

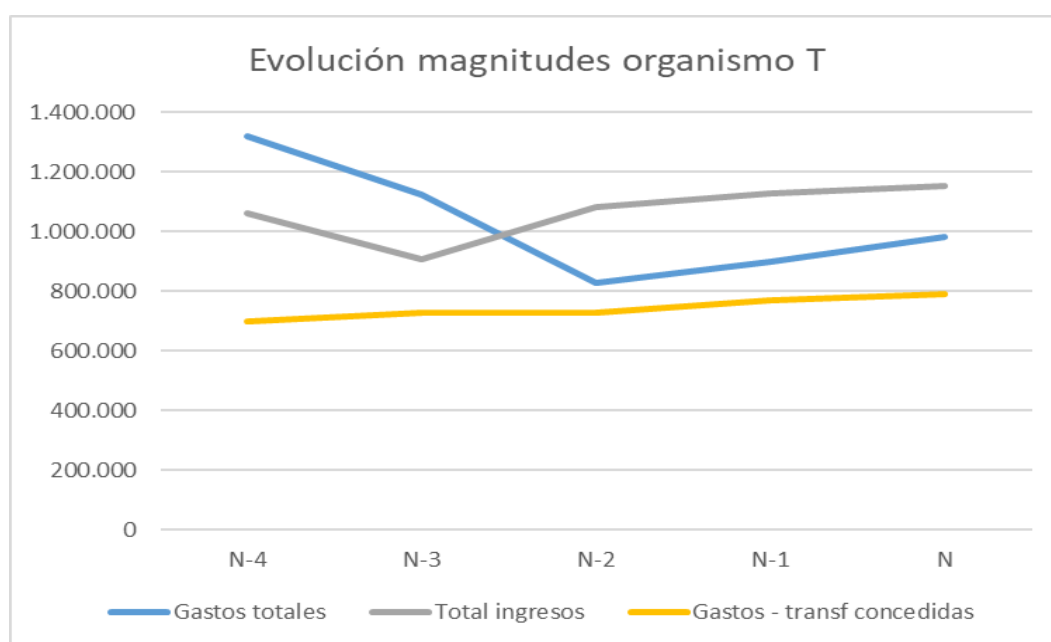
variación de ambas está en torno al 15%) que sería la alternativa prevista en la norma para organismos autónomos si fuera más estable y representativa, lo que observamos que no es el caso. Realmente gastos y obligaciones reconocidas tienen importes muy similares todos los años.

Dado que las transferencias que concede el organismo no reflejan actividad en sí misma del propio organismo y sus importes son muy variables, puede considerarse que estas desvirtúan sistemáticamente la percepción de su situación económico-financiera. En consecuencia, podría plantearse restarlas del total de gastos para obtener un parámetro más alineado con la actividad real de la entidad. Efectivamente, al restar las transferencias, los gastos restantes (los propios de la actividad del organismo) son estables (variación inferior al 4%).

En el caso de este organismo sería un parámetro muy representativo de la actividad el de los Ingresos Totales, constituidos prácticamente en su totalidad por los ingresos de gestión ordinaria: ingresos de tasas por los servicios que presta y las sanciones por infracciones en la materia S.

Como puede observarse, los ingresos cubren muy holgadamente todos los gastos incluidas las transferencias al Estado quedando un margen relevante de resultado salvo en los años en que se requiere una transferencia al Estado verdaderamente alta (N-4 y N-3).

La cifra de ingresos es muy estable. Su variación en el período N-4 a N es solo del 6% y realmente sería aún menor de no haberse producido la reducción derivada de la crisis general comentada en el ejercicio N-3 que se ha ido superando totalmente.



En conclusión, podrían plantearse dos posibles soluciones que requerirían, en ambos casos, autorización por el órgano competente, al suponer la elección de un parámetro nuevo y distinto al fijado en el cuadro de la NTIR:

- Utilizar como parámetro el de “gastos totales menos transferencias concedidas” (que es muy estable) proponiendo bien mantener, bien incrementar el porcentaje;
- Utilizar como parámetro el de ingresos totales en lugar del de gastos. Dado que para los ingresos el cuadro de la NTIR no prevé un porcentaje, cabría proponer utilizar el mismo porcentaje (3%) previsto para los gastos o bien incluir en la petición de la autorización una propuesta motivada de porcentaje (para evitar una cifra de materialidad excesivamente alta, podría ser aconsejable reducir el % para tener en cuenta que la cifra de ingresos en la entidad siempre es mayor que la de los gastos).

En la siguiente tabla, se muestra cómo variaría la CIREF (aplicando el porcentaje del 3%), en miles de euros, según el parámetro seleccionado, lo que requiere de un análisis por parte del auditor y su motivación y adecuado soporte en los papeles de trabajo de la auditoría según el caso:

<i>CIREF (miles€)</i>	<i>N</i>
<i>CIREF (Magnitud de Gastos totales)</i>	29.500
<i>CIREF (Magnitud de Gastos totales menos transferencias)</i>	23.769
<i>CIREF (Magnitud de Ingresos totales)</i>	34.565

En el caso de EPEs y Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social el cuadro 1 NTIR no prevé una referencia única, sino dos posibles referencias (activo y patrimonio neto) debiendo el auditor seleccionar la más estable y representativa.

Los siguientes ejemplos plantean supuestos de entidades públicas empresariales. Dado que la NTIR prevé dos posibles parámetros como base para calcular la CIREF, ha de realizarse un análisis para determinar el más idóneo (estable y representativo):

- Los primeros ejemplos simplificados (6 y 7) se centran en seleccionar la referencia más estable.
- En el ejemplo 8 se analiza la idoneidad de las magnitudes de referencia combinando factores cuantitativos y cualitativos.
- En el ejemplo 9 muestra una EPE cuya tipología (forma jurídica) no responde al fondo económico (no se financia con ingresos de mercado) y los parámetros previstos de activo y patrimonio neto no parecen resultar apropiados -uno no es estable ni admite normalización y el otro no es representativo-. Además, la actividad se ha multiplicado al recibir importantísimas subvenciones del MRR.

Ejemplo 6: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Selección de la magnitud más representativa

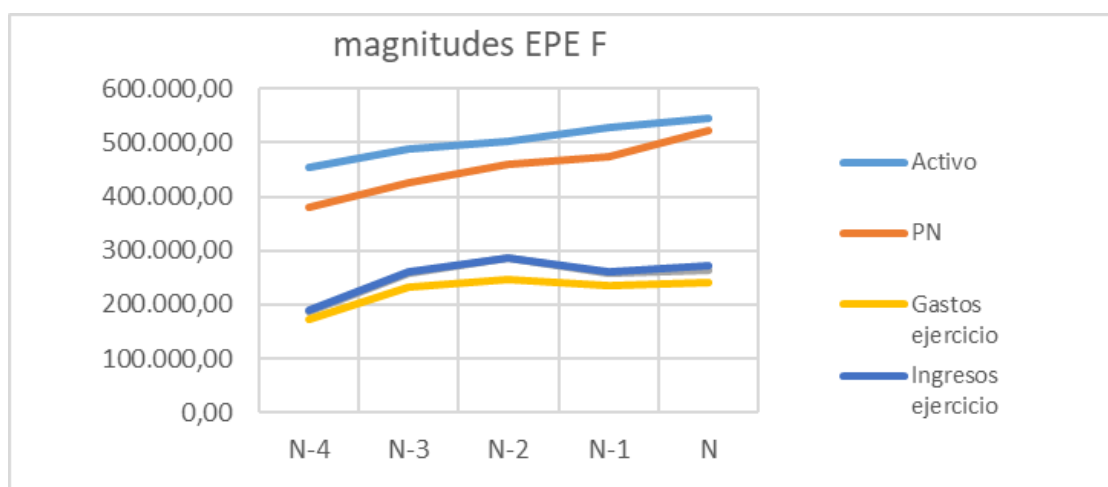
Determinar la materialidad global (CIREF) de la entidad pública empresarial (EPE) F correspondiente al ejercicio N cuyas cuentas anuales incluyen los siguientes datos (en miles €) en el ejercicio a auditar y los cuatro anteriores:

EPE F (miles€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Activo	452.861	488.362	502.951	527.281	543.859
PN	380.000	426.624	460.911	475.258	521.445
INCN	187.363	257.046	285.867	257.154	262.316
Gastos ejercicio	173.107	231.579	245.657	234.981	239.641
Ingresos ejercicio	189.582	261.703	287.475	259.464	272.328
Resultado ejercicio	18.566	30.124	41.818	24.483	32.687
Plantilla media	1.260	1.300	1.307	1.306	1.306

Solución Ejemplo 6:

Para esta tipología de entidad (EPE), la NTIR prevé dos posibles referencias: activo y patrimonio neto. En nuestro ejemplo, haciendo abstracción de información adicional, serían ambas bastante representativas de los datos de actividad (ingresos/gastos del ejercicio), siendo el activo más estable (menor dispersión), por lo que lo tomaríamos como parámetro.

EPE F (miles€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Promedio	Desv. (%)
Activo	452.861	488.362	502.951	527.281	543.859	503.063	5,2%
PN	380.000	426.624	460.911	475.258	521.445	452.848	8,8%



Mostramos, a continuación, los cálculos de CIREF (miles euros) que se obtendrían para cada una de las magnitudes considerando que el tamaño de la entidad es Grande. A priori, seleccionaríamos la correspondiente a aplicar la magnitud Activo:

Magnitud	Importe	% aplicado	CIREF
Activo	543.859	0,50%	2.719,30
PN	521.445	1%	5.214,45

No obstante, nótese que la elección de uno u otro parámetro tiene importancia toda vez que la diferencia entre utilizar uno u otro es relevante a efectos de determinar la estrategia de auditoría, por lo que el auditor debe poner el acento en seleccionar la magnitud (entre ambas propuestas por la NTIR), que representa mejor la actividad desarrollada por la entidad.

Ejemplo 7: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Selección de la magnitud más representativa

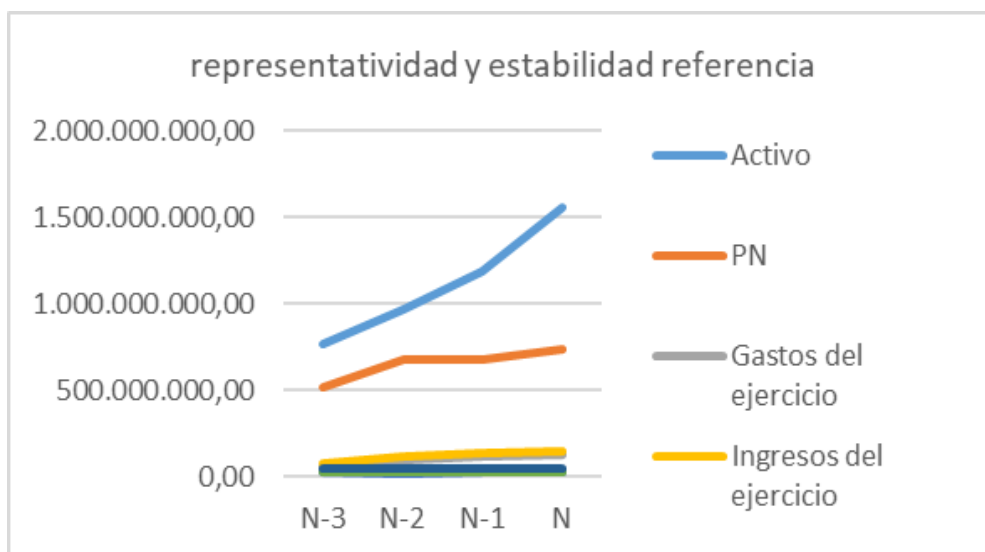
Determinar la materialidad global (CIREF) de la entidad pública empresarial (EPE) I del ejercicio N que se constituyó hace 4 años. Las cuentas anuales incluyen los siguientes datos en el ejercicio a auditar y los tres anteriores:

EPE I (euros)	N-3	N-2	N-1	N
Activo	771.835.563,93	966.692.425,83	1.189.205.241,06	1.561.763.218,25
PN	520.533.105,21	674.353.071,28	673.952.815,34	732.822.416,01
Gastos del ejercicio	55.181.571,00	92.795.543,15	112.159.435,36	128.120.082,73
Ingresos del ejercicio	79.061.342,55	112.281.242,88	135.700.610,92	150.484.085,02
Resultado ejercicio	23.879.771,55	19.485.699,73	23.541.175,56	22.364.002,29
Resultado gestión ordinaria	25.611.881,21	23.722.317,16	23.940.101,26	22.589.495,98
Ingresos de gestión ordinaria	48.410.885,08	47.200.156,04	50.175.869,22	48.179.244,28
Plantilla media	152	151	152	149

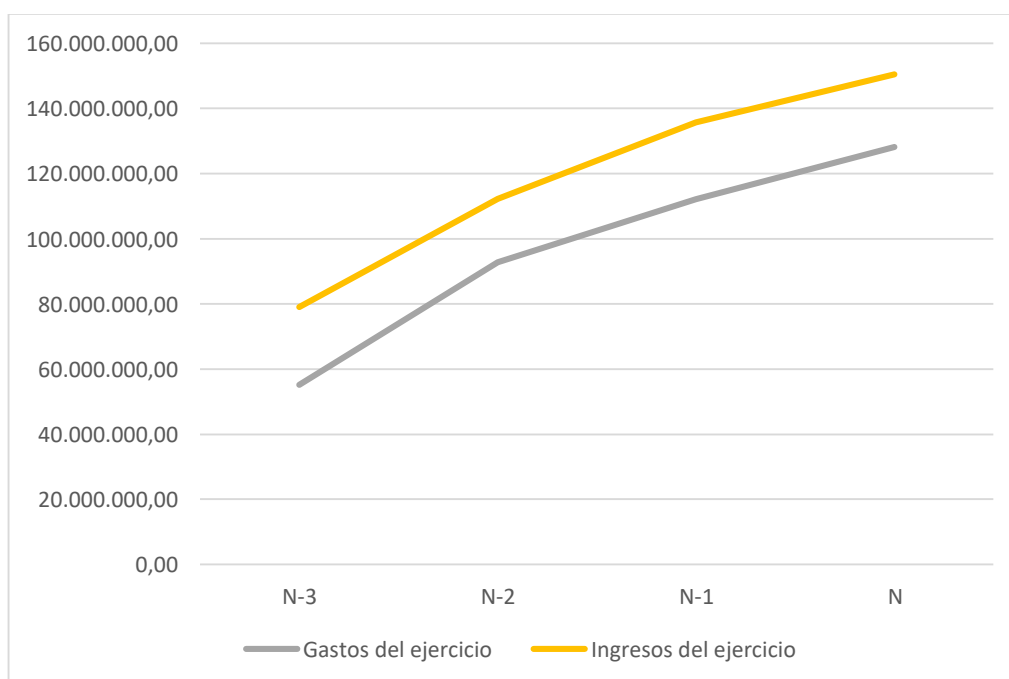
Solución Ejemplo 7:

Dada la mayor estabilidad que presenta la magnitud de Patrimonio Neto, a falta de ulteriores consideraciones, elegiríamos ese parámetro.

EPE I (euros)	N-3	N-2	N-1	N	Media	Desv. (%)
Activo	771.835.563,93	966.692.425,83	1.189.205.241,06	1.561.763.218,25	1.122.374.112,27	23%
PN	520.533.105,21	674.353.071,28	673.952.815,34	732.822.416,01	650.415.351,96	10%
Gastos del ejercicio	55.181.571,00	92.795.543,15	112.159.435,36	128.120.082,73	97.064.158,06	24%
Ingresos del ejercicio	79.061.342,55	112.281.242,88	135.700.610,92	150.484.085,02	119.381.820,34	20%
Resultado ejercicio	23.879.771,55	19.485.699,73	23.541.175,56	22.364.002,29	22.317.662,28	6%
Resultado gestión ordinaria	25.611.881,21	23.722.317,16	23.940.101,26	22.589.495,98	23.965.948,90	3%
Ingresos de gestión ordinaria	48.410.885,08	47.200.156,04	50.175.869,22	48.179.244,28	48.491.538,66	2%
Plantilla media	152	151	152	149		



Como se observa de la información anterior, los gastos e ingresos aumentan bastante (aunque los ingresos crecen en menor proporción, siempre están por encima de los gastos, generando un beneficio que se va acumulando en el patrimonio: sin mayores consideraciones, a efectos de simplificación, entendemos que resulta un parámetro representativo de la actividad.



Mostramos, a continuación, los cálculos de CIREF (euros) que se obtendrían aplicando la magnitud Patrimonio neto, considerando que el tamaño de la entidad es Grande:

Magnitud	Importe	% aplicado	CIREF
PN	732.822.416	1%	7.328.224,16

En este caso, la diferencia utilizando la magnitud Activo, no es tan relevante como en el ejemplo anterior:

Magnitud	Importe	% aplicado	CIREF
Activo	1.561.763.218	0,50%	7.808.816,09

Ejemplo 8: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Selección de la magnitud más idónea

Auditamos las cuentas anuales de la Entidad Pública Empresarial CDE correspondientes al ejercicio N, cuyos datos para los cinco últimos años son:

ACTIVO	N-4	N-3	N-2	N-1	N
A) ACTIVO NO CORRIENTE	2.869.628.002,35	2.759.352.278,05	3.185.115.487,14	2.841.266.664,83	3.263.211.676,32
I. Inmovilizado intangible.	73.900,40	46.459,32	163.389,98	297.972,64	732.392,54
II. Inmovilizado material.	14.082.447,54	15.225.834,85	15.149.398,31	14.768.879,45	14.721.077,89
III. Inversiones inmobiliarias.	136.632,13	0,00	0,00	0,00	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	297.685.049,21	306.706.740,18	409.900.510,13	580.000.134,13	567.494.860,00
V. Inversiones financieras a largo plazo.	515.190.601,33	515.600.361,33	842.541.143,19	344.071.146,35	817.752.447,63
VI. Activos por impuesto diferido.	14.362.311,45	799.237,25	14.962.613,23	1.372.223,01	1.672.823,15
VII. Deudores comerciales no corrientes.	2.028.097.060,29	1.920.973.645,12	1.902.398.432,30	1.900.756.309,25	1.860.838.075,11
B) ACTIVO CORRIENTE	3.255.256.967,36	3.440.960.633,02	3.217.945.041,36	4.219.946.057,89	4.518.848.928,84
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	2.382.079.212,87	2.178.460.527,56	2.038.164.476,67	2.106.038.174,98	2.128.626.698,26
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	450.375.000,00	450.375.000,00	453.875.000,00	0,00	0,00
V. Inversiones financieras a corto plazo.	0,00	0,00	0,00	1.175.780.133,76	675.876.957,60
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	422.742.188,60	812.060.516,28	725.461.618,82	937.786.489,48	1.713.765.709,97
TOTAL ACTIVO (A + B)	6.124.884.969,71	6.200.312.911,07	6.403.060.528,50	7.061.212.722,72	7.782.060.605,16

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N-4	N-3	N-2	N-1	N
A) PATRIMONIO NETO	5.664.292.877,15	5.843.270.621,36	5.901.919.099,82	6.247.854.914,40	6.553.046.778,50
A-1) Fondos propios.	5.283.744.804,26	5.435.155.949,31	5.397.830.979,20	5.690.234.143,06	5.947.515.007,69
I. Capital social / Patrimonio / Fondo social	4.872.981.401,59	4.872.981.401,59	4.872.981.401,59	5.049.981.401,59	5.286.666.401,59
V. Resultados de ejercicios anteriores.	219.331.851,02	250.664.421,39	402.075.566,44	402.075.566,44	517.478.730,30
VI. Otras aportaciones de socios.	160.098.981,28	160.098.981,28	160.098.981,28	122.774.011,17	122.774.011,17
VII. Resultado del ejercicio.	31.332.570,37	151.411.145,05	-37.324.970,11	115.403.163,86	20.595.864,63
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	380.548.072,89	408.114.672,05	504.088.120,62	557.620.771,34	605.531.770,81
B) PASIVO NO CORRIENTE	293.433.381,74	167.906.044,07	241.926.357,73	425.316.719,92	633.944.688,90
I. Provisiones a largo plazo.	27.990.485,86	31.866.594,26	73.895.758,41	134.741.365,23	147.217.497,36
II. Deudas a largo plazo.	138.593.537,79	1.225,34	1.225,34	104.701.763,81	284.883.267,51
IV. Pasivos por impuesto diferido.	126.849.358,09	136.038.224,47	168.029.373,98	185.873.590,88	201.843.924,03
C) PASIVO CORRIENTE	167.158.710,82	189.136.245,64	259.215.070,95	388.041.088,40	595.069.137,76
II. Provisiones a corto plazo.	140.382.377,12	162.506.405,87	207.447.581,62	339.333.713,72	542.104.000,96
III. Deudas a corto plazo.	6.167.191,14	5.122.727,36	36.940.608,34	13.270.894,08	15.664.091,67
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	20.609.142,56	21.507.112,41	14.826.880,99	35.436.480,60	37.301.045,13
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	6.124.884.969,71	6.200.312.911,07	6.403.060.528,50	7.061.212.722,72	7.782.060.605,16

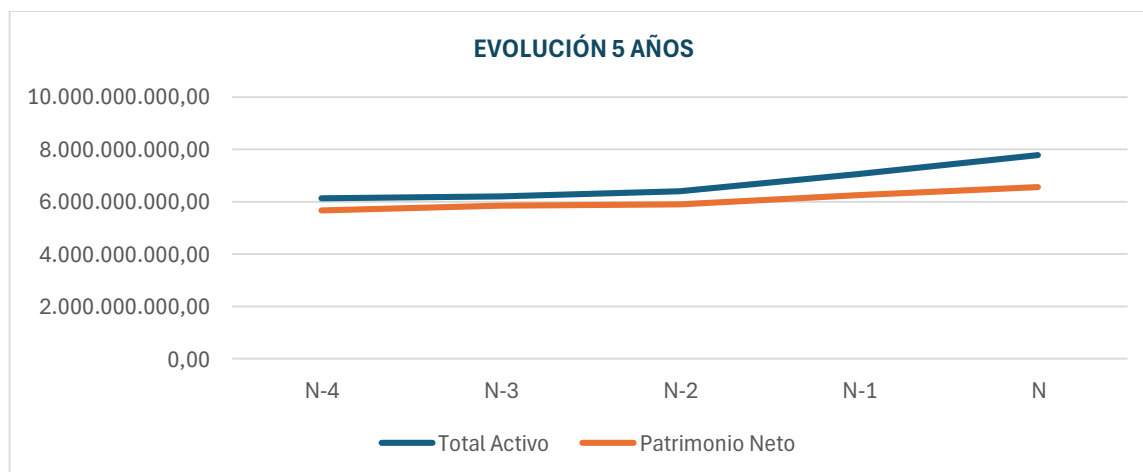
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	N-4	N-3	N-2	N-1	N
A) OPERACIONES CONTINUADAS					
1. Importe neto de la cifra de negocios.	12.829.188,37	11.485.475,27	10.623.490,45	11.246.237,10	12.497.275,65
5. Otros ingresos de explotación.	269.584.363,69	734.657.110,12	512.872.344,00	807.935.390,68	791.491.395,07
6. Gastos de personal.	-19.609.831,81	-20.235.089,84	-21.369.678,72	-21.790.356,00	-23.335.452,47
7. Otros gastos de explotación.	-228.161.026,85	-442.734.815,20	-562.613.388,37	-647.264.870,85	-766.630.105,33
8. Amortización del inmovilizado.	-407.441,79	-446.388,35	-526.957,13	-972.383,48	-1.331.923,05
10. Excesos de provisiones.	5.672.957,37	12.000.806,19	7.916.262,59	4.828.103,05	6.520.095,88
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	-477,80	-5.921,73	-1.276,10	0,00	-1.472,86
13. Otros resultados.	-304.845,35	-112.467.344,13	-585.774,94	100.366,60	-40.740,92
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)	39.602.885,83	182.253.832,33	-53.684.978,22	154.082.487,10	19.169.071,97
14. Ingresos financieros.	3.294.966,17	3.860.938,57	3.370.340,51	3.538.472,53	8.090.992,84
15. Gastos financieros.	-12.906,14	-10.069,00	-789.023,25	-3.352.756,47	-1.716.303,67
17. Diferencias de cambio.	-6.625,50	-5.841,79	4.075,93	2.869,61	13.615,20
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.	2.002.184,32	10.494.657,28	-388.761,05	-3.492.346,75	-1.210.936,28
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14+15+16+17+18+19)	5.277.618,85	14.339.685,06	2.196.632,14	-3.303.761,08	5.177.368,09
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)	44.880.504,68	196.593.517,39	-51.488.346,08	150.778.726,02	24.346.440,06
20. Impuestos sobre beneficios	-13.547.934,31	-45.182.372,34	14.163.375,97	-35.375.562,16	-3.750.575,43
CONTINUADAS (A.3+20)	31.332.570,37	151.411.145,05	-37.324.970,11	115.403.163,86	20.595.864,63
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+21)	31.332.570,37	151.411.145,05	-37.324.970,11	115.403.163,86	20.595.864,63

Solución ejemplo 8:

El cálculo de la estabilidad de las magnitudes de referencia da el siguiente resultado:

	EJERCICIO N	EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)	EJERCICIO (N-3)	EJERCICIO (N-4)	MEDIA	DESVIACIÓN (%)
ACTIVO TOTAL	7.782.060.605,16	7.061.212.722,72	6.403.060.528,50	6.200.312.911,07	6.124.884.969,71	6.714.306.347,43	8,43%
PATRIMONIO NETO	6.553.046.778,50	6.247.854.914,40	5.901.919.099,82	5.843.270.621,36	5.664.292.877,15	6.042.076.858,25	4,75%

Como se observa, la magnitud Patrimonio Neto es más estable que Activo total para el periodo analizado:



CDE promueve la innovación y el desarrollo tecnológico de las empresas españolas, desarrollando programas e instrumentos y canalizando las solicitudes de ayuda y apoyo a los proyectos de I+D+I de empresas españolas en los ámbitos estatal e internacional, contribuyendo así a la capacitación y a la mejora del nivel tecnológico de las empresas españolas mediante las siguientes actividades:

- *Evaluación técnico-económica y concesión de ayudas públicas a la innovación mediante subvenciones o préstamos con un tramo no reembolsable a proyectos de I+D desarrollados por empresas y participación en empresas y fondos de capital-riesgo.*
- *Gestión y promoción de la participación española en programas internacionales de cooperación tecnológica.*
- *Promoción de la transferencia internacional de tecnología empresarial y de los servicios de apoyo a la innovación tecnológica.*
- *Apoyo a la creación y consolidación de empresas de base tecnológica.*

Sin embargo, del análisis de la memoria, y como resultado del conocimiento adquirido de la entidad, al tratarse de una auditoría recurrente, podemos hacer las siguientes consideraciones.

1. *En la nota 16 de la memoria se indica:*

Otros créditos con las Administraciones Públicas deudores

La partida “Hacienda Pública deudora TESORO” recoge las subvenciones pendientes de recibir de Presupuestos Generales del Estado entre los años N-9 y N-6 por importe de 1.536.186.650,00 euros. Estas aportaciones no se han deteriorado porque el Tesoro Público las tiene registradas como obligaciones reconocidas.

Si bien no se indica en la nota, conocemos que dicho importe se ha registrado en el Patrimonio Neto en la cuenta Capital social/Patrimonio social/Fondo social.

Cabe pensar que la posibilidad de cobro de esa cantidad es muy remota, por lo que tanto el Patrimonio Neto como el Activo están sobrevalorados en más de 1.500 millones de euros. Teniendo en cuenta los porcentajes establecidos en el cuadro 1, el impacto de dicha sobrevaloración es el doble si tomamos la referencia Patrimonio Neto que si optamos por Total Activo.

2. Analizando el gráfico que muestra la evolución de las dos magnitudes consideradas, podemos observar que la desviación del activo se produce a partir del ejercicio N-2 (de hecho, excluyendo los ejercicios N y N-1, resulta más estable el total activo).

Ello es consecuencia de que en los dos últimos ejercicios se han incrementado de manera sensible las subvenciones recibidas por la entidad. Todas esas subvenciones están registradas en el activo (bien en tesorería, o bien en los activos en que se han materializado), sin embargo, no todas ellas están registradas en el Patrimonio Neto, dado que las subvenciones que aún no han adquirido la condición de no reintegrables están contabilizadas en el pasivo. A 31 de diciembre del ejercicio N figuran en el balance de situación de CDE subvenciones reintegrables por un importe total de 300.353.496,9 euros que, previsiblemente, se aplicarán a resultados en los próximos ejercicios.

3. Teniendo en cuenta que CDE es una entidad de tamaño grande, el cálculo de la CIREF para el ejercicio N en base a las referencias consideradas da el siguiente resultado:

MAGNITUD	N	CÁLCULO CIREF	
		Porcentaje	Importe
Activo	7.782.060.605,16	0,50%	38.910.303,03
Patrimonio Neto	6.553.046.778,50	1,00%	65.530.467,79

En base a las anteriores consideraciones, se considera más adecuada la referencia **TOTAL ACTIVO**.

Adicionalmente, de forma complementaria al análisis previo de realizado, y tal como se expuso en el ejemplo 4 anterior, se podría calcular, como elemento adicional de corroboración, el porcentaje que representan sobre cada magnitud las partidas que mejor reflejan la actividad de la entidad en el periodo seleccionado, con el siguiente resultado:

PARTIDA	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Inversiones en empresas del grupo y asociadas	748.060.049,21	757.081.740,18	863.775.510,13	580.000.134,13	567.494.860,00
Nº veces /CIREF activo	12,21%	12,21%	13,49%	8,21%	7,29%
Nº veces /CIREF PN	13,21%	12,96%	14,64%	9,28%	8,66%
Inversiones financieras	515.190.601,33	515.600.361,33	842.541.143,19	1.519.851.280,11	1.493.629.405,23
Nº veces /CIREF activo	8,41%	8,32%	13,16%	21,52%	19,19%
Nº veces /CIREF PN	9,10%	8,82%	14,28%	24,33%	22,79%
Deudores	4.410.176.273,16	4.099.434.172,68	3.940.562.908,97	4.006.794.484,23	3.989.464.773,37
Nº veces /CIREF activo	72,00%	66,12%	61,54%	56,74%	51,26%
Nº veces /CIREF PN	77,86%	70,16%	66,77%	64,13%	60,88%
Ingresos de gestión ordinaria	282.413.552,06	746.142.585,39	523.495.834,45	819.181.627,78	803.988.670,72
Nº veces /CIREF activo	4,61%	12,03%	8,18%	11,60%	10,33%
Nº veces /CIREF PN	4,99%	1276,93%	886,99%	1311,14%	1226,89%
Gastos de explotación	-248.178.778,25	-463.422.215,12	-584.511.300,32	-670.027.610,33	-791.298.953,71
Nº veces /CIREF activo	4,05%	7,47%	9,13%	9,49%	10,17%
Nº veces /CIREF PN	4,38%	7,93%	9,90%	10,72%	12,08%

En todos los casos, los porcentajes obtenidos son muy superiores a los fijados en el cuadro 1 de la NTIR para el cálculo de la CIREF (0,5%/0,7% sobre el total del activo o 1%/1,5% sobre el Patrimonio neto), por lo que podríamos considerar que ambas referencias son representativas, ya que todas las partidas significativas deberían ser analizadas en función de la CIREF calculada. El análisis anterior podrá justificar, de acuerdo con el juicio profesional y las circunstancias que concurran en la entidad, la selección de una CIREF-TSI.

Ejemplo 9: Cálculo CIREF Entidad Pública Empresarial (EPE). Estabilidad de las magnitudes de referencia

Prestando especial interés a la selección de la referencia base, determinar la CIREF de la EPE RS del ejercicio N.

En este ejemplo se plantean dos cuestiones:

- Valorar la representatividad de la referencia base de la CIREF: cómo actuar ante una entidad cuya forma jurídica no responde al fondo económico. En el ejemplo, una EPE cuyos ingresos no son mayoritariamente de mercado, sino que se financia con transferencias públicas, actuando como suelen hacerlo los OO.AA.
- Tratamiento de la estabilidad de la referencia cuando muchas magnitudes de las cuentas anuales crecen de modo extraordinario. En este ejemplo aumentan de forma muy significativa en N-1 y N las transferencias recibidas para la gestión de actividades financiadas con cargo al MRR (y se prevé que siga recibiendo en los próximos ejercicios hasta N+3) y aumentan los gastos para afrontar tales actividades también de modo muy significativo (lo que también se prevé continuará en los próximos años).

Las principales magnitudes, extraídas de las cuentas anuales, de los últimos seis ejercicios, se muestran a continuación:

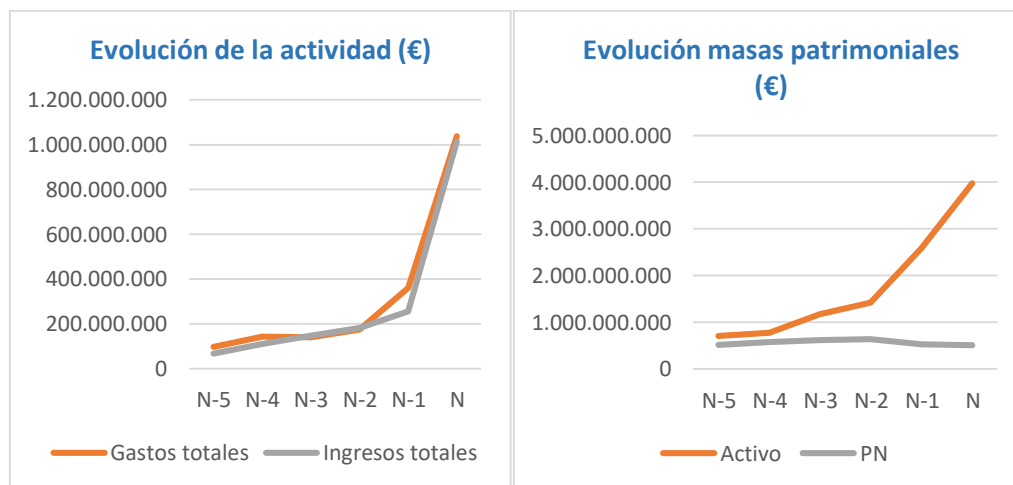
EPE RS (€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Gastos totales	96.374.788	141.726.358	139.775.838	174.379.338	359.001.278	1.037.534.445
Ingresos totales	66.614.448	109.709.528	146.398.711	180.554.781	255.645.341	1.013.481.460
Resultado neto	-29.760.341	-32.016.830	6.622.873	6.175.443	-103.355.937	-24.052.985
Activo	705.829.482	774.993.740	1.172.126.862	1.415.573.981	2.582.939.877	3.977.485.186
PN	512.721.394	577.114.014	619.644.197	638.066.761	528.825.792	508.178.741

Solución Ejemplo 9:

Realizamos el análisis de variación de las principales magnitudes de esta EPE "RS":

EPE RS (€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Media	Desv. (%)
Gastos totales	96.374.788	141.726.358	139.775.838	174.379.338	359.001.278	1.037.534.445	324.798.674	77%
Ingresos totales	66.614.448	109.709.528	146.398.711	180.554.781	255.645.341	1.013.481.460	295.400.711	81%
Resultado neto	-29.760.341	-32.016.830	6.622.873	6.175.443	-103.355.937	-24.052.985	-29.397.963	-87%
Activo	705.829.482	774.993.740	1.172.126.862	1.415.573.981	2.582.939.877	3.977.485.186	1.771.491.521	57%
PN	512.721.394	577.114.014	619.644.197	638.066.761	528.825.792	508.178.741	564.091.817	8%

Por ser EPE, las magnitudes propuestas por la NTIR son activo y patrimonio neto. De ellas, el activo no es estable (volatilidad del 57%), sin embargo, sí lo es el patrimonio neto. No obstante, el patrimonio neto no resulta representativo de una actividad que en los últimos años se ha multiplicado enormemente.



Atendiendo al fondo del asunto, no parecería razonable considerar las magnitudes de activo y patrimonio neto y al derivar la actividad de las transferencias públicas, resultaría idónea la referencia de los gastos, aplicando como a un Organismo Autónomo (de tamaño grande) el 3% de los gastos. Aunque la magnitud Gastos no se haya mostrado estable, sino creciente, su incremento es acorde con el crecimiento de la actividad de la entidad por lo que cabe entender que es representativa de la actividad en los últimos años y de la prevista para los próximos años (N+1, N+2 y N+3).

Esta posibilidad requeriría solicitar autorización a la Dirección ONA o al órgano de la IGSS o IGD correspondiente, al motivarse en un cambio de la magnitud base que establece la NTIR 2023. Obsérvese que implica una materialidad mayor a la que resultaría de considerar el 1% del patrimonio neto, si bien, como indicamos, dicho aumento es coherente y razonable con el aumento del nivel y tipología de actividad de la entidad (no de mercado).

b) CIREF-TSI: en determinadas auditorías, excepcionalmente, además de la CIREF, puede convenir fijar una materialidad menor que la CIREF para determinadas transacciones, saldos o información a revelar que pueden influir en las decisiones de los usuarios de cuentas de tener errores por importes inferiores a la CIREF (la NTIR se refiere a algunos posibles supuestos¹⁴).

¹⁴ Sin ánimo de exhaustividad, por ejemplo, en los fondos carentes de personalidad jurídica, EPEs o Autoridades Portuarias, entre otros.

Ejemplo 10: Cálculo CIREF – TSI. Fondo carente de personalidad jurídica (FCPJ).

Determinar la CIREF del Fondo carente de personalidad jurídica del Estado F del ejercicio N. Y valorar si con los datos de las cuentas anuales mostrados, sería conveniente fijar una CIREF-TSI para algunas partidas.

FONDO F (€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Gastos ejercicio	155.857,64	5.328.499,49	121.075,53	181.770,05	53.504,06
Ingresos ejercicio	5.301.181,93	2.865.968,73	2.794.110,63	6.454.561,21	1.127.962,39
Resultado ejercicio	5.145.324,29	-2.462.530,76	2.673.035,10	6.272.791,16	1.074.458,33
Activo	642.262.972,73	640.088.160,21	642.318.927,34	648.591.971,43	624.680.299,62
PN	642.107.115,08	639.644.584,32	642.317.045,59	648.589.836,75	624.664.236,70
Plantilla	0	0	0	0	0

El fondo está prácticamente sin actividad y los gastos se corresponden en su práctica totalidad con la comisión de gestión cuya determinación no supone riesgo alguno. Los ingresos registrados se deben a los intereses devengados por los préstamos concedidos en ejercicios anteriores.

Solución Ejemplo 10:

Aplicando como en casos anteriores los cuadros 1 y 2 de la NTIR, como fondo, le corresponde como referencia el **activo** y al ser **“grande”** (cumple 1 de los 2 parámetros previstos en el Cuadro 2 de la norma al no disponer de personal), aplicaremos el porcentaje del 0,5%, resultando una CIREF de 3.123.401,50 euros para el ejercicio N. Observamos que la referencia prevista en la NTIR “activo” es adecuada (muy estable¹⁵ para este fondo).

FONDO F (€)	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Media	Desv. (%)
Gastos ejercicio	155.857,64	5.328.499,49	121.075,53	181.770,05	53.504,06	1.168.141,35	142,46%
Ingresos ejercicio	5.301.181,93	2.865.968,73	2.794.110,63	6.454.561,21	1.127.962,39	3.708.756,98	46,79%
Resultado ejercicio	5.145.324,29	-2.462.530,76	2.673.035,10	6.272.791,16	1.074.458,33	2.540.615,62	101,85%
Activo	642.262.972,73	640.088.160,21	642.318.927,34	648.591.971,43	624.680.299,62	639.588.466,27	0,93%
PN	642.107.115,08	639.644.584,32	642.317.045,59	648.589.836,75	624.664.236,70	639.464.563,69	0,93%
Plantilla	0	0	0	0	0		

Sin embargo, la materialidad global (CIREF) obtenida podría resultar excesivamente elevada para los datos de la cuenta de resultados que son muy reducidos respecto a los de balance, con lo cual la CIREF no resultaría adecuada para los gastos y los ingresos, ya que estimamos que errores inferiores a la CIREF en la cuenta de resultados podrían afectar a la percepción de los usuarios de las cuentas y, por tanto, a las decisiones que los mismos toman en base a dicha información.

¹⁵ También lo sería el patrimonio neto. No serían referencias estables en cambio los gastos, ingresos o el resultado.

Por ello, podría considerarse determinar una CIREF-TSI menor que la CIREF para ingresos/ gastos.

La NTIR no determina cómo fijarla, aunque sí indica que “podría” aplicarse los porcentajes¹⁶ previstos en el cuadro 1.

Sin embargo, con los datos de las principales magnitudes de la cuenta de resultado económico patrimonial de este fondo, consideramos que aplicar un 3% de los gastos/ingresos daría lugar a una cifra TSI muy pequeña ($3\% \times 53.504 = 1.605$ euros) lo que implicaría la realización de un trabajo no eficiente y de detectarse algún error, llevaría a plantear informar en el informe de auditoría sobre errores excesivamente pequeños. Es decir, no es razonable considerar material un error de 1.605 euros en el contexto del conjunto de la información contable del Fondo. En este ejemplo, cabría plantearse ante los datos expuestos, fijar una TSI para ingresos y gastos a tanto alzado: por ej. una TSI para ingresos y gastos de 500.000€ o proponer aplicar un % distinto al sugerido por la NTIR, que recordamos es potestativo u orientativo exclusivamente.

Ejemplo 11: Cálculo de CIREF y CIREF-TSI. Organismo Autónomo (O.A.)

Determinar la CIREF del organismo autónomo del Estado E del ejercicio N teniendo en cuenta las cifras de las cuentas anuales y la información sobre la actividad que se expone, dado que la entidad fue creada hace tres años. ¿Es apropiada la referencia de gastos totales prevista en la NTIR o sería más idónea (estable y representativa) otra referencia como el activo? Valorar si con los datos de las cuentas anuales mostrados, sería conveniente fijar una CIREF-TSI para algunas partidas dado que las cifras de balance resultan muy pequeñas respecto al total gastos.

ACTIVO (€)	N-2	N-1	N
I. Inmovilizado intangible	1.009.145	1.062.838	1.101.793
II. Inmovilizado material	115.546	98.773	114.851
III. Deudores y otras cuentas a cobrar	5.599.766	48.861.050	440.591
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	3.445.872	4.306.809	7.641.952
TOTAL ACTIVO	10.175.369	54.333.075	9.301.827
PATRIMONIO NETO Y PASIVO			
A) Patrimonio neto	10.073.986	54.225.473	9.192.199
I. Patrimonio aportado	24.061.695	24.061.695	24.061.695
II. Patrimonio generado	-13.987.709	30.159.077	-14.909.203
1. Resultados de ejercicios anteriores	-15.716.571	-13.987.709	30.159.077
2. Resultados de ejercicio	1.728.862	44.146.786	-45.068.281
IV. Acreedores y otras cuentas a pagar	92.107	90.531	109.628
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	10.175.369	54.333.075	9.301.827

¹⁶ Párrafo 21 b) NTIR: “En estos supuestos en los que se tuviera que atender a las citadas cuentas, podría aplicarse a la referencia de los ingresos o los gastos totales, los porcentajes fijados en el cuadro 1 para estos últimos”.

<i>RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL OA E (€)</i>	<i>N-2</i>	<i>N-1</i>	<i>N</i>
2. Transferencias y subvenciones recibidas	259.132.323	323.147.233	337.140.139
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	259.132.323	323.147.234	337.140.139
8. Gastos de personal	-1.801.628	-1.857.239	-2.038.636
9. Transferencias y subvenciones concedidas	-254.861.558	-276.751.327	-379.294.868
11. Otros gastos de gestión ordinaria	-1.131.826	-1.065.418	-1.312.497
12. Amortización del inmovilizado	-361.780	-309.947	-310.653
B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA	-258.156.792	-279.983.931	-382.956.653
I Resultado (Ahorro o desahorro) gestión ordinaria (A+B)	975.531	43.163.303	-45.816.514
II Resultado operaciones no financieras (I +13+14)	1.647.753	44.104.406	-45.033.694
III Resultado operaciones financieras	81.109	42.380	-34.586
IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)	1.728.862	44.146.786	-45.068.281

Se trata de un organismo autónomo dependiente del Ministerio de Agricultura. Dado el riesgo que tienen las producciones agrarias por el clima y otros factores extraordinarios, el Estado incentiva que los agricultores contraten pólizas de seguro para evitar que se abandonen las producciones en caso de malas cosechas.

El organismo E elabora anualmente un plan de seguros agrarios que aprueba el Consejo de Ministros y que se aplica desde ese año. En un ejercicio puede haber planes vigentes anteriores. Las actuaciones de E se financian con cargo al Mº de Agricultura. El plan detalla las líneas de cultivos que se cubrirán y determina las fechas de suscripción de pago para los seguros de los cultivos. Los seguros cubren daños causados en las producciones por riesgos imprevisibles, no controlables y de consecuencias catastróficas (sequía, pedrisco...).

El organismo paga las subvenciones para cubrir una parte de las pólizas complementando lo que paga el agricultor (las CC.AA. pueden también aportar otra parte). Son subvenciones compatibles con la UE. Las aseguradoras privadas y el Consorcio de Compensación de Seguros (CCS) constituyen Agroseguro. El CCS cubre el porcentaje de coaseguro que no alcanzan las aseguradoras privadas; además, es reasegurador obligatorio y tiene el control de peritación.

El organismo E tiene suscrito un convenio con Agroseguro, en virtud del cual, el importe de la subvención se aplica directamente al agricultor en el momento que contrata la póliza. Agroseguro adelanta la subvención (el agricultor al contratar la póliza ya se le descuenta la subvención y no tiene que pagarla).

Para que un agricultor pueda pedir que le apliquen la subvención a su póliza tiene que figurar en la base de datos que E pone a disposición de las aseguradoras. E tiene incorporados en la base de datos los potenciales subvencionados (receptores de ayudas PAC, quienes han solicitado anteriormente seguros agrarios...) y el sistema establecido garantiza que han cumplido las obligaciones tributarias y de Seguridad Social.

E recibe liquidaciones por bloques y hace comprobaciones y certificaciones y va pagando a Agroseguro.

La actividad principal del organismo gira en torno a su actividad subvencional de los seguros agrarios (elaboración del plan anual determinando los cultivos y fechas, los estudios sobre los cultivos, la llevanza de la base de datos de potenciales subvencionados, etc.).

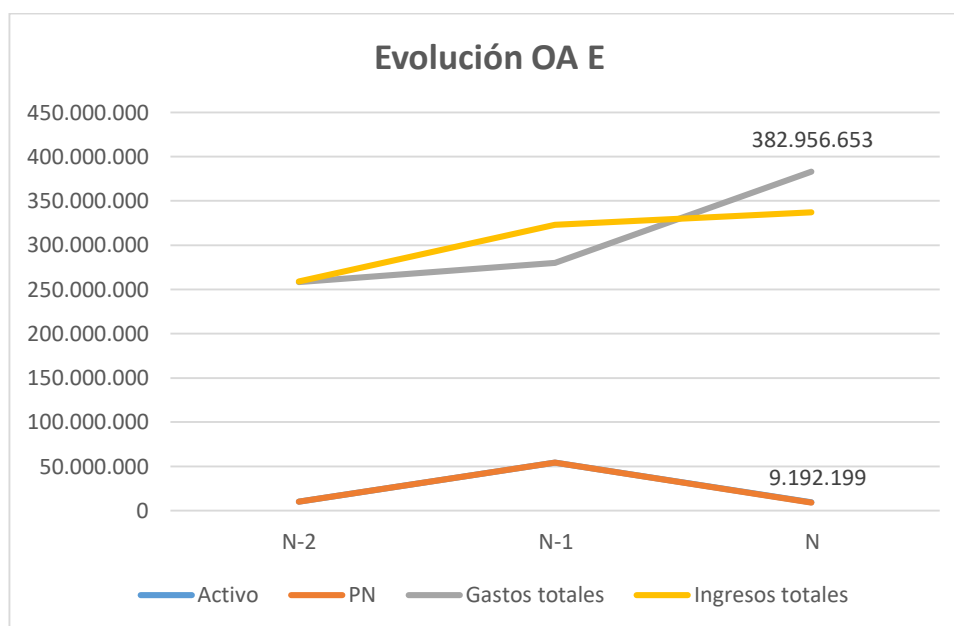
En el ejercicio N, con motivo de la guerra de Ucrania y la sequía recibió cantidades extraordinarias para el pago de seguros, que es entendible que no se repetirán habitualmente en el futuro. En ese sentido, la cifra de 379 millones euros de gastos puede considerarse que ordinariamente ascendería a unos 280 millones anuales.

Solución ejemplo 11:

Como E es un organismo autónomo, el parámetro previsto en la NTIR para calcular la CIREF son los gastos totales que incluyen los gastos de funcionamiento del organismo (personal, amortizaciones, etc.) que son muy reducidos y el componente principal que es la aplicación de la transferencia recibida del ministerio para pagar las subvenciones que incorporan las pólizas de seguro. Si bien el parámetro Gastos no es completamente estable (variación 16%), entendemos que es apropiado al ser representativo de la actividad del organismo y además su crecimiento va ligado al crecimiento de los ingresos por subvenciones.

Magnitudes (€)	N-2	N-1	N	Promedio	Desv. (%)
Activo	10.175.369	54.333.075	9.301.827	24.603.424	81%
PN	10.073.986	54.225.473	9.192.199	24.497.219	81%
Gastos totales	258.156.792	279.983.931	382.956.653	307.032.459	16%
Ingresos totales	259.132.323	323.147.234	337.140.139	306.473.232	10%

De acuerdo con lo indicado, del total gastos de 382 millones euros correspondientes a N, podemos considerar que una parte sería extraordinaria por lo que optaríamos por obtener el gasto normalizado cuyo importe ascendería a 280 millones. La CIREF que obtendríamos, por tanto, considerando que no se trata de una entidad de tamaño grande, sería el 5% del total gasto normalizado 280 millones, es decir 14.000.000 euros.



Los datos del activo y el patrimonio neto son muy similares (sus líneas se confunden en el gráfico), siendo sus importes muy pequeños respecto de las cifras de ingresos y de gastos.

Si bien el parámetro entendemos que es adecuado, lo cierto es que las cifras de balance son muy pequeñas respecto a la CIREF.

En este esquema, los destinatarios principales de las cuentas del OA E (aparte de los genéricos propios de cualquier entidad pública¹⁷) serían los de ese sistema público-privado de seguro (Agroseguro, las aseguradoras privadas y el CCS, CC.AA. que también aportan subvenciones para las pólizas de seguros de agricultores de sus territorios, los agricultores y asociaciones de los mismos, las autoridades de seguros como la Dirección General de Seguros) para quienes lo importante es la actividad de E relacionada con la subvención por los seguros (desde la preparación del plan en la que se deciden las líneas a subvencionar y las fechas, los estudios sobre cultivos, la base de datos, etc.), motivo por el cual consideramos la magnitud de Gastos totales más idónea que la de Activo (reúne el requisito de mayor representatividad y menor volatilidad) y, no consideramos necesario fijar una TSI.

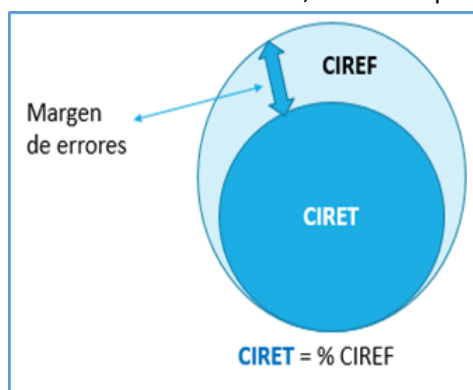
¹⁷ Mº de adscripción y Mº Hacienda, Tribunal de Cuentas, etc.

DETERMINACIÓN DE LA CIRET y CIRET-TSI (en caso de haberse fijado CIREF-TSI)

a) **CIRET:** Cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Según la NIA-ES-SP 1320, el auditor ha de calcular una cifra o cifras por debajo de la CIREF, denominada importancia relativa o materialidad en la ejecución del trabajo (CIRET), con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

La CIRET se fija para tener un margen que cubra las posibles incorrecciones no detectadas, así como 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 CIREF. Con la misma finalidad, en el caso de que se haya establecido una materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos e información a revelar (CIREF-TSI), se fijará una materialidad de ejecución menor (CIRET-TSI) para los mismos.



Con ello, se pretende que el auditor obtenga un grado de seguridad razonable de que las incorrecciones que, individualmente o agregadas a otras, superen la CIREF (y, en su caso, la CIREF-TSI) sean detectadas, y que exista un margen ante posibles errores no detectados. Este margen estará entre los errores acumulados detectados y no corregidos y la CIREF o CIREF-TSI, en su caso.

La CIRET debe ser:

- menor cuanto menor es el conocimiento del auditor sobre la entidad a auditar, ya que ello aumenta el riesgo de detección;
- menor cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material (RIM) (riesgo de incorrecciones que espera el auditor debido al riesgo inherente de la entidad o por la inexistencia o debilidad de sus controles) y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas en auditorías anteriores, ya que aumenta el riesgo de que la agregación de incorrecciones detectadas y no detectadas exceda la CIREF.

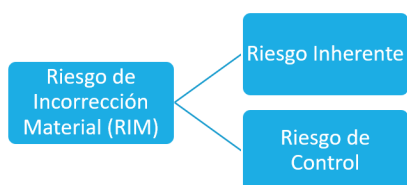
La NTIR propone fijar inicialmente la CIRET mediante un porcentaje que oscilará entre el 60 y el 85% de la CIREF. Dicho porcentaje se obtendrá por la aplicación del juicio profesional basado en la evaluación del

riesgo tomando como base lo previsto en la NTIR (cuadro 4 y 5). Dicho porcentaje se obtiene como resultado del sumatorio obtenido, tras la valoración que el auditor realizará de los siguientes factores:

Cuadro 4. Matriz para la determinación de la CIRET

Factor	Respuesta	Puntos por respuesta
1.- Conocimiento de la entidad	Bajo	3
	Medio	2
	Alto	1
2.- RIM resultante cuadro 3	Alto	3
	Medio	2
	Bajo	1
3.- Naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores	Numerosas o significativas, y con efecto en la opinión	3
	Algunas, de mayor o menor relevancia, y con posible efecto en la opinión	2
	Ninguna o pocas y de menor relevancia y/o sin efecto en la opinión	1
4.- Expectativas del auditor sobre las incorrecciones del ejercicio a auditar	Numerosas, significativas y con efecto en la opinión	3
	Algunas, de mayor o menor relevancia y con posible efecto en la opinión	2
	Ninguna o pocas y de menor relevancia y/o sin efecto en la opinión	1

Para fijar si el RIM, dato a incluir en el cuadro 4, es alto/medio o bajo, nos apoyaremos, a su vez de forma previa para su evaluación, en el cuadro 3 de la NTIR:



Cuadro 3. Evaluación del riesgo de incorrección material

Riesgo Inherente RI	Riesgo de Control RC	Riesgo de Incorrección Material RIM= RI*RC
Alto	Alto	Alto
Alto	Medio	Alto
Alto	Bajo	Medio
Medio	Alto	Alto
Medio	Medio	Medio
Medio	Bajo	Bajo
Bajo	Alto	Medio
Bajo	Medio	Bajo
Bajo	Bajo	Bajo

Cuadro 5. Tabla orientativa para la determinación del porcentaje a aplicar sobre la CIREF y, en su caso, CIREF-TSI para calcular la CIRET o, en su caso, CIRET-TSI

Total puntuación (factores de riesgo)	12	10 - 11	8 - 9	6 - 7	5	4
Porcentaje a aplicar	60%	65%	70%	75%	80%	85%

Para determinar en una auditoría la valoración del riesgo inherente (RI) tendremos en consideración factores como los siguientes:

- la existencia de cálculos complejos;
- la existencia de incertidumbre en las estimaciones;
- los cambios en los sistemas informáticos;
- o los cambios en el personal clave, entre otros.

Para nuestra valoración del riesgo de control hemos de fijarnos no solo en que el diseño de los controles sea adecuado y eficaz, sino también en su implementación (en cómo operan o se aplican en la práctica y que se hayan aplicado de manera uniforme en todo el período auditado).

Conforme a lo previsto en la NTIR, la CIRET tiene múltiples usos en la auditoría, entre los que cabe mencionar:

- a) **Planificar los procedimientos de auditoría** para identificar posibles incorrecciones materiales.
- b) Determinar el **nivel de precisión** y la diferencia aceptable adecuados en un **procedimiento analítico sustantivo**.
- c) Influir en el número y la cantidad de partidas seleccionadas en un **procedimiento sustantivo** cuando se seleccionan partidas específicas.
- d) Determinar el **tamaño de las muestras**.
- e) 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.
- f) 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 de la entidad.
- g) Evaluar si una **cuenta o información** a revelar es **significativa**.

A continuación, se detallan algunos ejemplos de aplicación:

Ejemplo 12: Cálculo de la CIRET

Cálculo de la CIRET como % de la CIREF en función del RIM.

- Llevamos auditando una entidad varios años y la conocemos en detalle. Aunque consideramos que tiene un riesgo inherente alto por su actividad y un nivel de controles medio, en ejercicios anteriores, no hemos encontrado ajustes o solo errores puntuales no materiales que no afectaban a la opinión.
- ¿Cómo variaría el cálculo si en anteriores auditorías hubiéramos encontrado algún ajuste significativo con efecto en la opinión?

Determinar el valor de la CIRET en ambos supuestos, si la CIREF había quedado establecida, tras valorar cuál es su variable representativa y porcentaje, en 1.000.000 euros.

Solución ejemplo 12:

- Conforme a la información del cuadro 3 de la NTIR, al ser el riesgo inherente alto y el de controles medio, el RIM sería Alto. Cumplimentamos la información del cuadro 4 y obtenemos la valoración.

	Valoración	Puntuación
I.- El conocimiento del auditor de la entidad	Alto	1
II.- Los procedimientos de valoración del riesgo ($RIM = RI \times RC$).....	Alto	3
Riesgo Inherente (RI) Alto		
RI susceptibilidad de que para una afirmación existan incorrecciones materiales antes de controles		
Riesgo de Control (RC) Medio		
RC susceptibilidad de que para una afirmación existan incorrecciones materiales no prevenidas, o detectadas y corregidas oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad		
III.- La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores	Pocas, de menor relevancia y/o sin efecto en la opinión, o ninguna	1
IV.- Las expectativas del auditor de incorrecciones en el período actual.....	Pocas, de menor relevancia y/o sin efecto en la opinión, o ninguna	1
PUNTUACIÓN		6

Aplicando a la puntuación 6 obtenida la escala prevista en el cuadro 5, resulta un porcentaje del 75%.

Cuadro 5. Tabla orientativa para la determinación del porcentaje a aplicar sobre la CIREF y, en su caso, CIREF-TSI para calcular la CIRET o, en su caso, CIRET-TSI

Total puntuación (factores de riesgo)	12	10 - 11	8 - 9	6 - 7	5	4
Porcentaje a aplicar	60%	65%	70%	75%	80%	85%

Por tanto, fijaremos la CIRET en un 75% CIREF.

- b) De haber encontrado errores significativos en la entidad, cambiaríamos las respuestas III y IV (si encontramos errores en años anteriores, es esperable que este año pueda haberlos):

	Valoración	Puntuación
I.- El conocimiento del auditor de la entidad.....	Alto	1
II.- Los procedimientos de valoración del riesgo (RIM = RI x RC)	Alto	3
Riesgo Inherente (RI)..... Alto		
RI susceptibilidad de que para una afirmación existan incorrecciones materiales antes de controles		
Riesgo de Control (RC)..... Medio		
RC susceptibilidad de que para una afirmación existan incorrecciones materiales no prevenidas, o detecta y corregidas oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad		
III.- La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores.....	Algunas, de mayor o menor relevancia y con posible efecto en la opinión	2
IV.- Las expectativas del auditor de incorrecciones en el período actual.....	Algunas, de mayor o menor relevancia y con posible efecto en la opinión	2
PUNTUACIÓN		8

Aplicando a la puntuación 8 obtenida el cuadro 5, la CIRET sería del 70% CIREF, es decir, trabajaríamos con una materialidad más baja que en el caso de no haber detectado errores significativos en años anteriores.

Una vez determinado el porcentaje anterior, habría que aplicarlo sobre la CIREF previamente calculada, para obtener la CIRET:

		Supuesto a)	Supuesto b)
CIREF	i	1.000.000	1.000.000
%	ii	75%	70%
CIRET	i x ii	750.000	700.000

De esta forma, se observa que, a medida que el riesgo de aumenta o el conocimiento del auditor disminuye, la CIRET es más baja, lo que supone la necesidad de realizar más trabajo para conseguir un nivel de evidencia suficiente.

Ejemplo 13: Cálculo de CIRET. Primera auditoría

Si en el ejemplo anterior, consideramos que se trata de una primera auditoría, ¿cómo afectaría esto a los cálculos del porcentaje para determinar la CIRET?

Solución Ejemplo 13:

Si nos encontramos auditando por primera vez una entidad, lógicamente, debido a que aumenta el riesgo de detección al no conocer la entidad, lo razonable sería aplicar una CIRET más baja.

Para cumplimentar los cuadros 3 y 4 de la NTIR pueden surgir dudas.

Quizá podríamos distinguir los casos en que se trata de la primera auditoría, pero la entidad ha sido auditada anteriormente o es primera auditoría porque se trata de una entidad nueva.

En general, se considera recomendable, por principio de prudencia, rebajar el porcentaje que aplicaremos a la CIREF, p.e. utilizando 60% CIREF, por las siguientes razones:

- *El conocimiento de la entidad es bajo, por lo que se obtendrían 3 puntos;*
- *El riesgo de control habría que estimarlo en función del riesgo inherente de la entidad y el de control; basada en la evaluación realizada mediante los procedimientos de valoración del riesgo en la fase de planificación;*
- *La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y las que prevemos que puede haber este año. Este factor dependería p.e de si hay auditorías anteriores realizadas por otros auditores, en las que podríamos tener en cuenta su experiencia. En caso de duda, por prudencia, consideramos que podrá haber incorrecciones significativas y puntuamos ambas preguntas con 3.*

Ejemplo 14: Cálculo de CIREF y CIRET. Determinación de áreas significativas

Para la auditoría de la Autoridad Portuaria P del año 2, cuyos estados financieros son los siguientes, hemos de calcular la CIREF, CIRET y determinar las áreas significativas en las que enfocaremos principalmente nuestro trabajo.

Para ello, se sabe que llevamos años auditando la entidad y la conocemos bien, consideramos que tiene un riesgo inherente bajo y los controles que ha establecido la entidad son medios. En auditorías

anteriores hemos detectado muy pocos errores y además poco significativos. Para la presente auditoría tampoco esperamos errores significativos al haberse mantenido las personas clave, los sistemas y controles, etc.

Sus estados financieros de los dos últimos ejercicios se reproducen a continuación:

ACTIVO	1	2
A) ACTIVO NO CORRIENTE	172.070.585,67	169.829.651,37
I. Inmovilizado intangible.	137.622,16	118.438,57
5. Aplicaciones informáticas.	106.786,28	77.415,24
8. Otro inmovilizado intangible.	30.835,88	41.023,33
II. Inmovilizado material.	128.798.303,61	127.012.186,26
1. Terrenos y construcciones.	128.164.139,28	125.307.139,76
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material.	457.946,72	530.641,23
3. Inmovilizado en curso y anticipos.	176.217,61	1.174.405,27
III. Inversiones inmobiliarias.	43.073.724,89	42.630.726,57
1. Terrenos.	34.400.632,71	34.400.632,71
2. Construcciones.	8.673.092,18	8.230.093,86
V. Inversiones financieras a largo plazo.	7.824,85	6.355,44
2. Créditos a terceros.	7.010,69	5.541,28
5. Otros activos financieros.	814,16	814,16
VII. Deudores comerciales no corrientes.	53.110,16	61.944,53
B) ACTIVO CORRIENTE	11.267.576,55	13.397.061,12
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	2.739.863,38	3.307.446,17
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	2.133.303,24	3.153.225,39
b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo.	2.133.303,24	3.153.225,39
3. Deudores varios.	34.941,31	44.536,18
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.	571.618,83	109.684,60
V. Inversiones financieras a corto plazo.	3.010.430,64	0
5. Otros activos financieros.	3.010.430,64	0
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	5.517.282,53	10.089.614,95
1. Tesorería.	5.517.282,53	10.089.614,95
TOTAL ACTIVO (A + B)	183.338.162,22	183.226.712,49

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	1	2
A) PATRIMONIO NETO	179.418.000,94	179.910.349,29
A-1) Fondos propios.	142.390.573,05	144.666.790,33
I. Capital social / Patrimonio / Fondo social	97.166.623,65	97.166.623,65
1. Capital social escriturado / Patrimonio escriturado / Fondo social escriturado	97.166.623,65	97.166.623,65
V. Resultados de ejercicios anteriores.	42.803.670,13	45.223.949,40
1. Remanente.	42.803.670,13	45.223.949,40
VII. Resultado del ejercicio.	2.420.279,27	2.276.217,28
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	37.027.427,89	35.243.558,96
B) PASIVO NO CORRIENTE	1.451.877,13	1.598.592,59
I. Provisiones a largo plazo.	843.797,17	703.829,32
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.	129.176,35	0
4. Otras provisiones.	714.620,82	703.829,32
II. Deudas a largo plazo.	565.217,86	854.017,85
5. Otros pasivos financieros.	565.217,86	854.017,85
V. Periodificaciones a largo plazo.	42.862,10	40.745,42
C) PASIVO CORRIENTE	2.468.284,15	1.717.770,61
II. Provisiones a corto plazo.	6.269,30	0
2. Otras provisiones	6.269,30	0
III. Deudas a corto plazo.	1.445.393,53	865.653,43
5. Otros pasivos financieros.	1.445.393,53	865.653,43
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	12.878,49	188.000,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	1.003.742,83	664.117,18
3. Acreedores varios.	600.445,95	466.456,88
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.	403.296,88	197.660,30
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	183.338.162,22	183.226.712,49

(DEBE) / HABER	1	2
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios.	12.067.584,45	12.171.875,79
b) Prestaciones de servicios.	12.067.584,45	12.171.875,79
5. Otros ingresos de explotación.	1.488.885,13	1.205.328,64
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.	1.488.885,13	1.205.328,64
6. Gastos de personal.	-4.208.192,24	-4.508.216,61
a) Sueldos, salarios y asimilados.	-3.096.281,86	-3.354.644,61
b) Cargas sociales.	-1.115.753,79	-1.259.595,78
c) Provisiones.	3.843,41	106.023,78
7. Otros gastos de explotación.	-3.648.442,05	-3.056.858,58
a) Servicios exteriores.	-2.603.691,63	-2.671.003,51
b) Tributos.	-598.750,58	-487.517,85
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.	478.550,24	918.818,39
d) Otros gastos de gestión corriente	-924.550,08	-817.155,61
8. Amortización del inmovilizado.	-4.818.994,51	-4.731.079,64
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	1.233.517,89	1.167.166,21
10. Excesos de provisiones.	241.744,88	28.002,00
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	-18.293,86	-51.754,45
a) Deterioros y pérdidas.	0	-29.813,67
b) Resultados por enajenaciones y otras.	-18.293,86	-21.940,78
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)	2.337.809,69	2.224.463,36
14. Ingresos financieros.	120.073,00	52.312,90
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.	120.073,00	52.312,90
b2) De terceros.	120.073,00	52.312,90
15. Gastos financieros.	-37.603,42	-558,98
b) Por deudas con terceros.	-37.603,42	-558,98
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14+15+16+17+18+19)	82.469,58	51.753,92
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)	2.420.279,27	2.276.217,28
20. Impuestos sobre beneficios	0	0
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+20)	2.420.279,27	2.276.217,28
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		
21. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.	0	0
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+21)	2.420.279,27	2.276.217,28

La plantilla media de la entidad fue de 98 trabajadores en el año 1 y de 103 en el año 2.

A partir de nuestro conocimiento sobre la entidad, hemos considerado que el riesgo de incorrección material de las áreas de auditoría se espera que sea el siguiente:

Áreas de auditoría	RIM
Inmovilizado e inversiones inmobiliarias	Medio
Inversiones financieras	Bajo
Ventas/Deudores	Alto
Gastos explotación/Acreedores	Medio
Personal	Bajo
Impuestos	Bajo
Tesorería	Bajo
Fondos Propios	Bajo
Subvenciones	Medio
Provisiones	Bajo
Deudas financieras	Bajo
Grupo	Bajo

Solución Ejemplo 14:

En primer lugar, determinamos la materialidad global (CIREF). Como se trata de una Autoridad Portuaria, la referencia prevista en la NTIR es el **activo** que, comprobaríamos que es estable (la variación en los dos ejercicios mostrados es mínima) y representativo. Conforme a los datos facilitados (en euros), el tamaño de la entidad es **pequeño**.

Magnitud / ejercicio	1	2
Activo	183.338.162,22	183.226.712,49
INCN o ingresos de gestión ordinaria	12.067.584,45	12.171.875,79
Plantilla media	98	103

Al ser el tamaño pequeño, conforme a la NTIR, le corresponde aplicar un porcentaje del 0,7% sobre el activo, por lo que, la materialidad global es de $CIREF = 183.226.712,49 \times 0.7\% = 1.282.586,99$ euros.

Para determinar la materialidad para el trabajo de campo, consideramos el riesgo de incorrección material:

		Valoración	Puntuación
I.- El conocimiento del auditor de la entidad,		Alto	1
II.- Los procedimientos de valoración del riesgo ($RIM = RI \times RC$)		Bajo	1
Riesgo Inherente (RI).....	Bajo		
Riesgo de Control (RC)	Medio		
III.- La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores		Pocas, de menor relevancia y/o sin efecto en la opinión, o ninguna	1
IV.- Las expectativas del auditor de incorrecciones en el período actual		Pocas, de menor relevancia y/o sin efecto en la opinión, o ninguna	1
PUNTUACIÓN			4

Aplicando a la puntuación de 4 puntos obtenida el cuadro 5, resulta un porcentaje del 85%, por lo que la CIRET asciende a 1.090.198,94 euros.

Cuadro 5. Tabla orientativa para la determinación del porcentaje a aplicar sobre la CIREF y, en su caso, CIREF-TSI para calcular la CIRET o, en su caso, CIRET-TSI

Total puntuación (factores de riesgo)	12	10 - 11	8 - 9	6 - 7	5	4
Porcentaje a aplicar	60%	65%	70%	75%	80%	85%

Asignamos a cada una de las partidas un área de auditoría:

Guía Práctica para la aplicación de la NTIR

DETERMINACIÓN DE LA CIRET
Y CIRET-TSI

ACTIVO	1	2	Variación	Área auditoría
A) ACTIVO NO CORRIENTE	172.070.585,67	169.829.651,37	-2.240.934,30	
I. Inmovilizado intangible.	137.622,16	118.438,57	-19.183,59	
5. Aplicaciones informáticas.	106.786,28	77.415,24	-29.371,04	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
8. Otro inmovilizado intangible.	30.835,88	41.023,33	10.187,45	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
II. Inmovilizado material.	128.798.303,61	127.012.186,26	-1.786.117,35	
1. Terrenos y construcciones.	128.164.139,28	125.307.139,76	-2.856.999,52	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material.	457.946,72	530.641,23	72.694,51	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
3. Inmovilizado en curso y anticipos.	176.217,61	1.174.405,27	998.187,66	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
III. Inversiones inmobiliarias.	43.073.724,89	42.630.726,57	-442.998,32	
1. Terrenos.	34.400.632,71	34.400.632,71	0,00	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
2. Construcciones.	8.673.092,18	8.230.093,86	-442.998,32	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
V. Inversiones financieras a largo plazo.	7.824,85	6.355,44	-1.469,41	
2. Créditos a terceros.	7.010,69	5.541,28	-1.469,41	Inversiones financieras
5. Otros activos financieros.	814,16	814,16	0,00	Inversiones financieras
VII. Deudores comerciales no corrientes.	53.110,16	61.944,53	8.834,37	Ventas / Deudores
B) ACTIVO CORRIENTE	11.267.576,55	13.397.061,12	2.129.484,57	
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	2.739.863,38	3.307.446,17	567.582,79	
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	2.133.303,24	3.153.225,39	1.019.922,15	
b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo.	2.133.303,24	3.153.225,39	1.019.922,15	Ventas / Deudores
3. Deudores varios.	34.941,31	44.536,18	9.594,87	Ventas / Deudores
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.	571.618,83	109.684,60	-461.934,23	Impuestos
V. Inversiones financieras a corto plazo.	3.010.430,64	0	-3.010.430,64	
5. Otros activos financieros.	3.010.430,64	0	-3.010.430,64	Inversiones financieras
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	5.517.282,53	10.089.614,95	4.572.332,42	
1. Tesorería.	5.517.282,53	10.089.614,95	4.572.332,42	Tesorería
TOTAL ACTIVO (A + B)	183.338.162,22	183.226.712,49	-111.449,73	

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	1	2	Variación	Área auditoría
A) PATRIMONIO NETO	179.418.000,94	179.910.349,29	492.348,35	
A-1) Fondos propios.	142.390.573,05	144.666.790,33	2.276.217,28	
I. Capital social / Patrimonio / Fondo social	97.166.623,65	97.166.623,65	0,00	
1. Capital social escriturado / Patrimonio escriturado / Fondo social escriturado	97.166.623,65	97.166.623,65	0,00	Fondos propios
V. Resultados de ejercicios anteriores.	42.803.670,13	45.223.949,40	2.420.279,27	
1. Remanente.	42.803.670,13	45.223.949,40	2.420.279,27	Fondos propios
VII. Resultado del ejercicio.	2.420.279,27	2.276.217,28	-144.061,99	Fondos propios
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	37.027.427,89	35.243.558,96	-1.783.868,93	Subvenciones
B) PASIVO NO CORRIENTE	1.451.877,13	1.598.592,59	146.715,46	
I. Provisiones a largo plazo.	843.797,17	703.829,32	-139.967,85	
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.	129.176,35	0	-129.176,35	Provisiones
4. Otras provisiones.	714.620,82	703.829,32	-10.791,50	Provisiones
II. Deudas a largo plazo.	565.217,86	854.017,85	288.799,99	
5. Otros pasivos financieros.	565.217,86	854.017,85	288.799,99	Deudas financieras
V. Periodificaciones a largo plazo.	42.862,10	40.745,42	-2.116,68	Ventas / Deudores
C) PASIVO CORRIENTE	2.468.284,15	1.717.770,61	-750.513,54	
II. Provisiones a corto plazo.	6.269,30	0	-6.269,30	
2. Otras provisiones	6.269,30	0	-6.269,30	Provisiones
III. Deudas a corto plazo.	1.445.393,53	865.653,43	-579.740,10	
5. Otros pasivos financieros.	1.445.393,53	865.653,43	-579.740,10	Deudas financieras
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	12.878,49	188.000,00	175.121,51	Grupo
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	1.003.742,83	664.117,18	-339.625,65	
3. Acreedores varios.	600.445,95	466.456,88	-133.989,07	Gastos explotación / Acreedores
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.	403.296,88	197.660,30	-205.636,58	Impuestos
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	183.338.162,22	183.226.712,49	-111.449,73	

(DEBE) / HABER	1	2	Variación	Área de auditoría
A) OPERACIONES CONTINUADAS				
1. Importe neto de la cifra de negocios.	12.067.584,45	12.171.875,79	104.291,34	
b) Prestaciones de servicios.	12.067.584,45	12.171.875,79	104.291,34	Ventas / Deudores
5. Otros ingresos de explotación.	1.488.885,13	1.205.328,64	-283.556,49	
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.	1.488.885,13	1.205.328,64	-283.556,49	Ventas / Deudores
6. Gastos de personal.	-4.208.192,24	-4.508.216,61	-300.024,37	
a) Sueldos, salarios y asimilados.	-3.096.281,86	-3.354.644,61	-258.362,75	Personal
b) Cargas sociales.	-1.115.753,79	-1.259.595,78	-143.841,99	Personal
c) Provisiones.	3.843,41	106.023,78	102.180,37	Provisiones
7. Otros gastos de explotación.	-3.648.442,05	-3.056.858,58	591.583,47	
a) Servicios exteriores.	-2.603.691,63	-2.671.003,51	-67.311,88	Gastos explotación / Acreedores
b) Tributos.	-598.750,58	-487.517,85	111.232,73	Gastos explotación / Acreedores
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.	478.550,24	918.818,39	440.268,15	Ventas / Deudores
d) Otros gastos de gestión corriente	-924.550,08	-817.155,61	107.394,47	Gastos explotación / Acreedores
8. Amortización del inmovilizado.	-4.818.994,51	-4.731.079,64	87.914,87	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	1.233.517,89	1.167.166,21	-66.351,68	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
10. Excesos de provisiones.	241.744,88	28.002,00	-213.742,88	Provisiones
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	-18.293,86	-51.754,45	-33.460,59	
a) Deterioros y pérdidas.	0	-29.813,67	-29.813,67	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
b) Resultados por enajenaciones y otras.	-18.293,86	-21.940,78	-3.646,92	Inmovilizado e inversiones inmobiliarias
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)	2.337.809,69	2.224.463,36	-113.346,33	
14. Ingresos financieros.	120.073,00	52.312,90	-67.760,10	
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.	120.073,00	52.312,90	-67.760,10	
b2) De terceros.	120.073,00	52.312,90	-67.760,10	Inversiones financieras
15. Gastos financieros.	-37.603,42	-558,98	37044,44	
b) Por deudas con terceros.	-37.603,42	-558,98	37044,44	Deudas financieras
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14+15+16+17+18+19)	82.469,58	51.753,92	-30.715,66	
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)	2.420.279,27	2.276.217,28	-144.061,99	
20. Impuestos sobre beneficios	0	0	0	Impuestos
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+20)	2.420.279,27	2.276.217,28	-144.061,99	
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS				
21. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.	0	0	0	
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+21)	2.420.279,27	2.276.217,28	-144.061,99	

Calculamos la relevancia en los estados numéricos, totalizando por tipo de cuentas ya que no todas tienen el mismo enfoque en auditoría¹⁸:

Áreas auditoría	Activo (€)	Pasivo (€)	Ingresos (€)	Gastos (€)	Acumulado (€)
Inmovilizado e inversiones inmobiliarias	169.761.351,40	0,00	1.167.166,21	4.782.834,09	175.711.351,70
Inversiones financieras	6.355,44	0,00	52.312,90	0,00	58.668,34
Ventas / Deudores	3.259.706,10	40.745,42	14.296.022,82	0,00	17.596.474,34
Gastos explotación / Acreedores	0,00	466.456,88	0,00	3.975.676,97	4.442.133,85
Personal	0,00	0,00	0,00	4.614.240,39	4.614.240,39
Impuestos	109.684,60	197.660,30	0,00	0,00	307.344,90
Tesorería	10.089.614,95	0,00	0,00	0,00	10.089.614,95
Fondos Propios	0,00	144.666.790,33	0,00	0,00	144.666.790,33
Subvenciones	0,00	35.243.558,96	0,00	0,00	35.243.558,96
Provisiones	0,00	703.829,32	134.025,78	0,00	837.855,10
Deudas financieras	0,00	1.719.671,28	0,00	558,98	1.720.230,26
Grupo	0,00	188.000,00	0,00	0,00	188.000,00
	183.226.712,49	183.226.712,49	15.649.527,71	13.373.310,43	

Incorporamos para las mismas, la información sobre el riesgo de incorrección material que tenemos evaluado:

Áreas auditoría	Acumulado (€)	RIM
Inmovilizado e inversiones inmobiliarias	175.711.351,70	Medio
Inversiones financieras	58.668,34	Bajo
Ventas / Deudores	17.596.474,34	Alto
Gastos explotación / Acreedores	4.442.133,85	Medio
Personal	4.614.240,39	Bajo
Impuestos	307.344,90	Bajo
Tesorería	10.089.614,95	Bajo
Fondos Propios	144.666.790,33	Bajo
Subvenciones	35.243.558,96	Medio
Provisiones	837.855,10	Bajo
Deudas financieras	1.720.230,26	Bajo
Grupo	188.000,00	Bajo

Analizamos si se trata de áreas significativas (al poner en relación su magnitud con la CIRET). Aquellas áreas que, no siendo significativas, tengan un riesgo de incorrección material bajo, tendrán un alcance del trabajo menor, pudiendo consistir en revisiones analíticas.

CIRET = 85% * CIREF = 1.090.198,94 euros

Áreas auditoría	Acumulado (€)	RIM	Planificación – Extensión pruebas sustantivas
Inmovilizado e inversiones inmobiliarias	175.711.351,70	Medio	Significativo - analíticas y en detalle
Inversiones financieras	58.668,34	Bajo	No significativa – Analíticas
Ventas / Deudores	17.596.474,34	Alto	Significativo - analíticas y en detalle
Gastos explotación / Acreedores	4.442.133,85	Medio	Significativo - analíticas y en detalle
Personal	4.614.240,39	Bajo	Significativo - analíticas y en detalle
Impuestos	307.344,90	Bajo	No significativas - Analíticas y Revisión cartas pago
Tesorería	10.089.614,95	Bajo	Significativo - analíticas y en detalle
Fondos Propios	144.666.790,33	Bajo	Significativo - Analíticas, actas y movimiento ECPN
Subvenciones	35.243.558,96	Medio	Significativo - analíticas y en detalle
Provisiones	837.855,10	Bajo	No significativa - Analítica y circularización abogados
Deudas financieras	1.720.230,26	Bajo	Significativo - analíticas y en detalle
Grupo	188.000,00	Bajo	No significativa - Analíticas y cruce con grupo

¹⁸ Las cuentas de activo y gastos tienen un enfoque de sobrevaloración mientras que las cuentas de pasivo e ingresos tienen un enfoque de infravaloración.

Ejemplo 15: Cálculo de la importancia relativa con estados financieros preliminares.

Auditamos las cuentas del Consorcio Universitario del Centro Asociado a la UNED en XYZ (en adelante, Centro Asociado o CA) correspondientes al ejercicio N. La principal fuente de financiación del Centro Asociado son las transferencias que recibe de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) y, en menor medida, los ingresos que recibe por las matrículas de los títulos propios. Forma parte de la estructura académica de la UNED, siendo su actividad principal, servir de apoyo en dicha estructura a la enseñanza superior y a colaborar al desarrollo cultural del entorno.

Nos encontramos iniciando la auditoría en un momento previo a que la entidad realice su cierre contable, por lo que la misma ha facilitado información preliminar sobre la que hemos extraído los datos correspondientes a sus gastos de gestión ordinaria (magnitud de referencia según el cuadro 1 NTIR). Conocemos que la entidad es de tamaño mediano o pequeño.

<i>Euros</i>	31/12/EJERCICIO N (preliminares)
Gastos de gestión ordinaria (GGO)	1.381.610,22

En el curso de la auditoría se han ido detectando una serie de ajustes que han sido trasladados a la entidad para que los tenga en cuenta en la formulación de las cuentas anuales de ejercicio N:

	31/12/EJERCICIO N (preliminares)	AJUSTES Y RECLASIF.	31/12/EJERCICIO N (formulados)
GGO	1.381.610,22	-396.481,82	985.128,40

Determinar las cifras de importancia relativa con la información preliminar y una vez formuladas las cuentas anuales por la entidad. Reevaluar la suficiencia del trabajo realizado en los siguientes casos:

- El auditor va a minorar en un 20% la CIRET sobre estados preliminares, basado en su experiencia y conocimiento de años anteriores.
- Se decide confiar en la información preliminar y no se rebaja dicho importe (CIRET).

Solución ejemplo 15:**Apartado a****1. Determinación de la CIREF, CIRET e ICIs al establecer la estrategia global de auditoría**

En el caso del Centro Asociado y por aplicación del cuadro 1, la magnitud de referencia serán los “gastos de gestión ordinaria” (en adelante, GGO), puesto que se trata de un centro universitario, adscrito al sector público administrativo y con presupuesto estimativo.

TIPO DE ENTIDAD	MAGNITUD SEGÚN NTIR
Centro Universitario	Gastos de gestión ordinaria

Tras el análisis de la estabilidad y representatividad, el auditor considera que los GGO son una magnitud idónea para el cálculo de la CIREF. El CA es una entidad de tamaño “Mediano o pequeño”, por lo que el porcentaje a aplicar sobre la magnitud de GGO sería el 5%.

Por otro lado, dado que la auditoría se inicia sobre estados financieros preliminares, en base a su juicio profesional, el auditor deberá decidir si dichos estados financieros son confiables o no para el cálculo de la CIREF. La plantilla propuesta por la ONA recoge las preguntas necesarias que el auditor debe responder para configurar el árbol de decisión, en base a los posibles escenarios.

En el ejemplo del Centro Asociado que nos ocupa, consideraremos que los estados financieros preliminares son confiables. Entonces (según la información que consta en la plantilla) completaremos la información requerida:

2. Cálculo de la CIREF:

a. Complétense las tablas siguientes con las cifras correspondientes al ejercicio auditado (datos en euros):

a.1. ¿La auditoría se inicia en base a estados financieros preliminares?

a.2. En caso de auditarse estados financieros preliminares, ¿el auditor considera que son representativos?

a.3. En caso de que se haya seleccionado "No" en el apartado anterior, seleccionar una de las siguientes opciones

Combinando los criterios adoptados sobre el CA, tenemos:

- Magnitud de referencia: GGO.
- Tamaño de la entidad: mediana o pequeña.
- Porcentaje aplicable: 5%.

En consecuencia, los cálculos obtenidos sobre estados financieros preliminares al establecer la estrategia global de auditoría serían:

a) CIREF:

MAGNITUD DE REFERENCIA			PORCENTAJE (%)	CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)
	EEFF PRELIMINARES	EEFF FORMULADOS			
Gastos de gestión ordinaria	1.381.610,22		5,00%	69.080,51	

- b) *CIRET¹⁹: Dado que se conoce que, en ejercicios anteriores, se han realizado ajustes sobre estados preliminares, vamos a minorar la CIRET sobre los estados financieros preliminares, fijándola en un 80% de la cifra obtenida:*

	EEFF PRELIMINARES (euros)
CIREF (euros)	69.080,51
FACTORES DE RIESGO	
TOTAL PUNTUACIÓN	7
PORCENTAJE APLICABLE (%) (1)	75,00%
CIRET (euros)	51.810,38
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)	80,00%
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)	41.448,31

- c) *ICI²⁰: Debido a que no se producen ninguna de las circunstancias previstas en el apartado 35 de la NTIR, la cifra de incorrecciones claramente insignificantes se calcula como un 5% de la CIREF.*

ICI s/ EEFF PRELIMINARES	3.454,03
--------------------------	----------

2. Determinación de la CIREF a efectos de informe tras la formulación

En el curso de la auditoría se han ido detectando una serie de ajustes que han sido trasladados a la entidad para que los tenga en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. En nuestro caso, la entidad ha aceptado todos los ajustes propuestos.

Tras la formulación, vamos a calcular la CIREF, CIRET e ICI (así como CIREF-TSI y CIRET-TSI, en caso de haberse fijado en la fase de planificación, si bien en este caso, prescindimos de ello). En este escenario, la CIREF a efectos de informe coincidirá con la CIREF sobre estados financieros formulados.

El importe total de los ajustes y reclasificaciones que afectan a los GGO²¹ ascienden a -396.481,82 euros y el Centro Asociado los ha incluido en las cuentas anuales formuladas. Por tanto, los GGO en las cuentas formuladas son:

GGO s/ EEFF preliminares	1.381.610,22
Total ajustes y reclasificaciones	-396.481,82
GGO tras ajustes y reclasificaciones	985.128,40

¹⁹ El auditor podrá reducir dicha cifra aplicando un porcentaje con el fin de mitigar el riesgo de que las diferencias entre los estados financieros preliminares y los estados que finalmente formule la entidad determinen una materialidad definitiva menor. Con ello se pretende obtener una seguridad razonable de que las pruebas de auditoría realizadas resulten suficientes. A título de referencia no obligatoria, ese porcentaje podría situarse entre el 80 y el 90%, en función de la experiencia del auditor sobre la fiabilidad de la información financiera provisional de ejercicios anteriores.

²⁰ No concurren supuestos excepcionales que requieran de reducir dicho porcentaje.

²¹ Se recuerda que, a estos efectos, solo se tienen en cuenta los ajustes y reclasificaciones que afectan a la magnitud sobre la que se ha calculado la CIREF. Para facilitar la tarea del auditor en su identificación, se recomienda que se tome dicho importe directamente de la matriz de auditoría.

Aplicando el 5% a los GGO, tras ajustes y reclasificaciones, se obtiene una CIREF sobre estados financieros formulados de 49.256,42 euros:

	MAGNITUD DE REFERENCIA		PORCENTAJE (%)	CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)
	EEFF PRELIMINARES	EEFF FORMULADOS			
Gastos de gestión ordinaria	1.381.610,22	985.128,40	5,00%	69.080,51	49.256,42

Como se muestra a continuación, la CIREF sobre estados financieros formulados, en este caso, coincide con la CIREF a efectos de informe, ya que el Centro Asociado incluyó los ajustes y reclasificaciones propuestas en la formulación de sus estados financieros. Es decir:

MAGNITUD SELECCIONADA	PORCENTAJE (%)	IMPORTE MAGNITUD s/EEFF ANTES AJUSTES (euros)	TOTAL AJUSTES Y RECLASIFICACIONES A LA MAGNITUD (euros)	IMPORTE MAGNITUD s/EEFF TRAS AJUSTES (euros)	CIREF INFORME (euros)
Gastos de gestión ordinaria	5,00%	985.128,40		985.128,40	49.256,42

Por su parte, veamos cómo se comporta la CIRET:

	EEFF PRELIMINARES (euros)	EEFF FORMULADOS (euros)
CIREF (euros)	69.080,51	49.256,42
FACTORES DE RIESGO		
TOTAL PUNTUACIÓN	7	7
PORCENTAJE APLICABLE (%) (1)	75,00%	75,00%
CIRET (euros)	51.810,38	36.942,32
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)	80,00%	
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)	41.448,31	

Dado que la CIREF sobre estados financieros formulados (49.256,42 euros) se ha reducido, si no hubiéramos rebajado la CIRET calculada sobre los estados preliminares (se ha considerado una reducción del 20%), nos encontraríamos en la situación de que dicho importe de materialidad de ejecución con el que se habríamos planificado los procedimientos de auditoría en la fase inicial (51.810,38 euros) sería superior a la CIREF a efectos de informe (revisada tras la formulación), por lo que deberíamos realizar trabajo adicional para detectar posibles errores inferiores a la CIRET calculada con los estados financieros preliminares (51.810,38 euros), y superiores a la definitiva (36.942,32 euros).

En este caso, sin embargo, hemos trabajado con una CIRET (41.448,31 euros), por debajo del importe de importancia relativa a efectos de informe (49.256,42 euros), por lo que podemos considerar que el trabajo ha sido suficiente.

Adicionalmente, dado que no se ha calculado CIREF-TSI ni CIRET-TSI, no es necesario volver a calcular dichos importes.

Por último, la nueva cifra de ICIs será:

ICI s/ EEFF PRELIMINARES	3.454,03
ICI s/ EEFF FORMULADOS	2.462,82
ICI A EFECTOS DE INFORME	2.462,82

Apartado b**1. Determinación de la CIREF, CIRET e ICIs al establecer la estrategia global de auditoría**

En esta situación, la CIRET a utilizar sería:

	EEFF PRELIMINARES (euros)
CIREF (euros)	69.080,51
FACTORES DE RIESGO	
TOTAL PUNTUACIÓN	7
PORCENTAJE APLICABLE (%) (1)	75,00%
CIRET (euros)	51.810,38
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)	
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)	

3. Determinación de la CIREF a efectos de informe tras la formulación

Por su parte, veamos cómo se comporta la CIRET:

	EEFF PRELIMINARES (euros)	EEFF FORMULADOS (euros)
CIREF (euros)	69.080,51	49.256,42
FACTORES DE RIESGO		
TOTAL PUNTUACIÓN	7	7
PORCENTAJE APLICABLE (%) (1)	75,00%	75,00%
CIRET (euros)	51.810,38	36.942,32
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)		
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)		

Como observamos, con los datos correspondientes a las cuentas anuales formuladas por la entidad (que incorporan ajustes de auditoría aceptados por la misma), la CIREF es de 49.256,42 euros y la CIRET con la que deberíamos haber trabajado asciende a 36.952,32 euros; sin embargo, hemos realizado los procedimientos de auditoría con una cifra de 51.810,38 euros. Ello pone de manifiesto la necesidad de revisar el trabajo desarrollado y, en su caso, la posibilidad de tener que comunicar al gestor nuevos ajustes, ya que, a priori, con los datos manejados no podemos obtener una seguridad razonable sobre la no existencia de incorrecciones materiales adicionales. Lo que puede restar eficiencia a la auditoría, e impactaría en la necesidad de que la entidad tuviese que reformular sus estados financieros.

DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LAS INCORRECCIONES CLARAMENTE INSIGNIFICANTES (ICI)

Según señala la NIA-ES-SP 1320, el auditor ha de determinar un umbral de incorrecciones claramente insignificantes que determinará el límite por debajo del cual no se consideran las incorrecciones ni individual ni agregadamente, al no esperarse que tengan impacto material sobre las cuentas.

La NTIR, en desarrollo de la NIA-ES-SP ha fijado un umbral del 5% de la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto: **ICI = 5% CIREF**, si bien, dicho % puede rebajarse ante los riesgos excepcionales previstos en la propia norma.

Ejemplo 16: Cálculo de la cifra de ICI

Determinar el importe de las incorrecciones claramente insignificantes (ICI) en el caso de la Entidad para la que en la planificación se han determinado los siguientes parámetros:

<i>Cifras de Importancia relativa</i>	<i>(€)</i>
CIREF	1.000.000
CIRET	750.000

Solución ejemplo 16:

El importe de las incorrecciones claramente insignificantes se determina a partir de la CIREF:

<i>CIREF</i> %	<i>1.000.000</i> 5%
<i>ICI</i>	<i>50.000</i>

ERRORES SISTÉMICOS

En el análisis por muestra aleatoria realizada por el auditor se detectan errores que se repiten y parecen obedecer a un patrón, estudiado el cual se determina su causa.

Ejemplos de errores sistémicos:

- *Cálculo erróneo de la nómina derivada de que la aplicación utilizada ha tomado un porcentaje incorrecto o simplemente un número incorrecto de decimales en la actualización autorizada para el ejercicio*
- *La entidad vende a plazo con un interés pactado en el contrato. La aplicación calcula mal las mensualidades en los casos de amortización anticipada parcial.*

En estos casos, aunque el error individualmente considerado sea insignificante, conviene acotar el error del conjunto para asegurarse que no superaría una cifra material.

Ejemplo 17: ICIs. Errores sistémicos

A continuación, se presenta un ejemplo para ilustrar el caso de incorrecciones de carácter sistémico.

Auditamos las cuentas anuales correspondientes al ejercicio N de un fondo carente de personalidad jurídica, con presupuesto estimativo y cuya actividad principal es la concesión de préstamos en condiciones muy ventajosas con respecto a las de mercado para la dinamización de un determinado sector.

Según el cuadro 1 de la NTIR, se ha tomado como magnitud para el cálculo de la CIREF el “Total activo”, el tamaño de la entidad es “grande” y, en aplicación de su juicio profesional, las ICIs se han calculado como el 5% de la CIREF. Por tanto, los resultados son (en euros):

	EJERCICIO N
TOTAL ACTIVO	186.933.597.175,99
CIREF	934.667.985,88
ICI	46.733.399,29

La totalidad del activo corresponde a los préstamos concedidos y a los intereses devengados por los mismos pendientes de vencimiento, con el siguiente detalle (en euros):

Créditos l/p	185.328.597.680,32
Intereses créditos	1.118.683.688,21
TOTAL	186.447.281.368,53

Durante la ejecución de la auditoría, entre otros procedimientos, se realizan pruebas de detalle para comprobar si el importe de los créditos y los intereses devengados y no vencidos han sido registrados en el balance por el importe correcto.

Para ello, durante el desarrollo del trabajo de campo, el equipo auditor examina la documentación contractual de los préstamos, observando que el tipo de interés pactado es del 0,57%²². Se ha seleccionado una muestra del 60% de las operaciones de préstamo, con el siguiente resultado:

CONCEPTO	ANÁLISIS MUESTRA		
	S/ Contabilidad	S/ Auditoría	Diferencia
Principal	111.197.158.608,19	111.197.158.608,19	
Intereses	671.210.212,93	633.823.804,07	37.386.408,86
Tipo de interes aplicado	0,60%	0,57%	

²² Suponemos que todos los préstamos tienen la misma duración.

Solución ejemplo 17

Como puede apreciarse, la diferencia (37.386.408,86 euros) es inferior a la cifra de ICI calculada al inicio del ejemplo (46.733.399,29 euros). Sin embargo, el auditor debe plantearse si se debe a un error puntual y derivado de un hecho aislado o, por el contrario, se debe a un error habitual y repetitivo. En el caso del presente ejemplo, podemos concluir que se trata de un error sistémico, dado que la entidad ha aplicado un tipo de interés erróneo a todas las operaciones de préstamo.

En consecuencia, podemos extrapolar este error al cómputo global de los intereses, siendo la diferencia global obtenida es la siguiente:

	EXTRAPOLACIÓN		
	Contabilizado	Auditoría	Diferencia
Principal	185.328.597.680,32	185.328.597.680,32	
Intereses	1.118.683.688,21	1.056.373.006,78	62.310.681,43

La diferencia sería, por tanto, superior a las ICIs (49.841.785,57 euros) por lo que debemos considerarlo como una incorrección que debería incluirse en la Hoja resumen de ajustes y reclasificaciones, a efectos de valorar, en su caso, con el resto de los ajustes y reclasificaciones de auditoría que se pudieran obtener, su agregación y acumulación de cara a valorar sus efectos en el informe.

CAPÍTULO IV: NOCIONES DE MUESTREO. MUESTRO A PARTIR DE LA DETERMINACIÓN DE LA CIRET

El auditor puede decidir analizar el 100% de los elementos a comprobar. Así suele hacerse respecto a determinadas comprobaciones en que ello es factible y adecuado.

La NIA-ES-SP 1530 indica que puede ser adecuado cuando:

- La población está formada por pocos elementos de gran valor;
- Hay un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría adecuada y suficiente;
- La naturaleza repetitiva de un cálculo automatizado hace que resulte eficaz examinar el 100%.

Así, por ejemplo, suelen realizarse en las auditorías comprobaciones del 100% en casos como los siguientes:

- Estudiar todos los contratos de alquiler de los que derivan los gastos de esta naturaleza de la entidad auditada, para verificar el gasto de alquiler contabilizado.
- Circularizar el 100% de las entidades bancarias en las que la entidad auditada ha mantenido cuentas abiertas en cualquier momento del ejercicio auditado y obtener respuesta de todos los bancos.
- Recalcular las amortizaciones de todos los elementos del inventario validando así la dotación a la amortización del año y el saldo de amortización acumulada.
- Recalcular las tasas que debería haber emitido una entidad en un período y compararla una a una con las que efectivamente ha liquidado, analizando el listado de diferencias.

Sin embargo, por razones prácticas de eficiencia y economía, para la mayor parte de sus comprobaciones el auditor no verifica el 100% de la población, sino que realiza pruebas selectivas basadas en muestras, tanto para verificar la eficacia operativa de los controles²³ como para obtener evidencia en pruebas sustantivas de auditoría.

La NIA-ES-SP 1530 define el muestreo en auditoría como la aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

Las muestras pueden ser estadísticas y no estadísticas²⁴. En ambas, el auditor ha de utilizar su juicio profesional para diseñar y seleccionar las muestras y sacar conclusiones basadas en los resultados del análisis realizado sobre la muestra (tratando de concluir sobre cómo se comporta la población).

²³ Las pruebas de controles son los procedimientos de auditoría diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles que ha establecido la entidad auditada para la prevención o para la detección y corrección de incorrecciones materiales en la información financiera.

²⁴ Si la muestra no es estadística, sino que se determina en virtud del criterio profesional del auditor (la NIA lo denomina muestreo incidental), no se pueden extraer conclusiones estadísticas infiriendo resultados para la población como consecuencia del análisis de la muestra.

Para el diseño del muestreo, el auditor se basa en el conocimiento de la entidad y su control interno, el riesgo de incorrección en la partida a analizar y las características de la población (si se compone de un número elevado o pequeño de elementos, el valor de cada uno, si un número bajo de elementos concentran casi todo o una parte significativa del total, etc.)

La muestra es estadística si la selección es aleatoria y se utiliza la teoría de las probabilidades para evaluar el resultado del muestreo, incluido el riesgo de muestreo.

En auditoría no siempre es mejor el muestreo estadístico que el no estadístico. Así, para algunas pruebas de controles puede ser más importante el análisis de la naturaleza y causa de los errores que el análisis estadístico de su simple presencia o ausencia. Incluso utilizar un criterio sesgado (tiene una tendencia determinada) puede ser adecuado para ciertas pruebas, por ejemplo, en el análisis de cuentas a cobrar, se hace un *aging* para clasificarlas por antigüedad, determinar las pendientes de cobro más antiguas y centrar en ellas el mayor esfuerzo de revisión si no están provisionadas. También puede ser útil a veces la selección de determinados elementos singulares (por ej. los de mayor importe, los inusuales como los de saldo contrario a la naturaleza de la cuenta, los que interesan por su naturaleza para obtener información - gastos de notarios o abogados, entre otros-)

El riesgo de muestreo²⁵ es el riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:

- (i) En una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son; en una prueba de detalle, concluir que no existen incorrecciones materiales cuando existen. Este tipo de error es el que más preocupa ya que afecta a la eficacia de la auditoría y puede llevar al auditor a expresar una opinión de auditoría inadecuada, aumentando, por tanto, su riesgo de auditoría.
- (ii) En una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en una prueba de detalle, concluir que existen incorrecciones materiales cuando no las hay. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

Cuando se aplican técnicas de muestreo, al diseñar la muestra, el auditor fija el nivel de error o incorrección tolerable o importe establecido para obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones

²⁵ Riesgo ajeno al muestreo: riesgo de alcanzar una conclusión errónea por una razón no relacionada con el riesgo de muestreo (utilización de procedimientos de auditoría inadecuados, la interpretación errónea de la evidencia de auditoría y la falta de reconocimiento de una incorrección o una desviación).

existentes en la población no superan dicho importe. El error tolerable ha de ser menor que la CIRET²⁶ para proporcionar un margen adicional de seguridad para responder al riesgo de muestreo (además del margen de la CIRET respecto a la CIREF para las posibles incorrecciones no detectadas y para responder al riesgo de que agregando incorrecciones inmateriales puedan suponer una incorrección material).

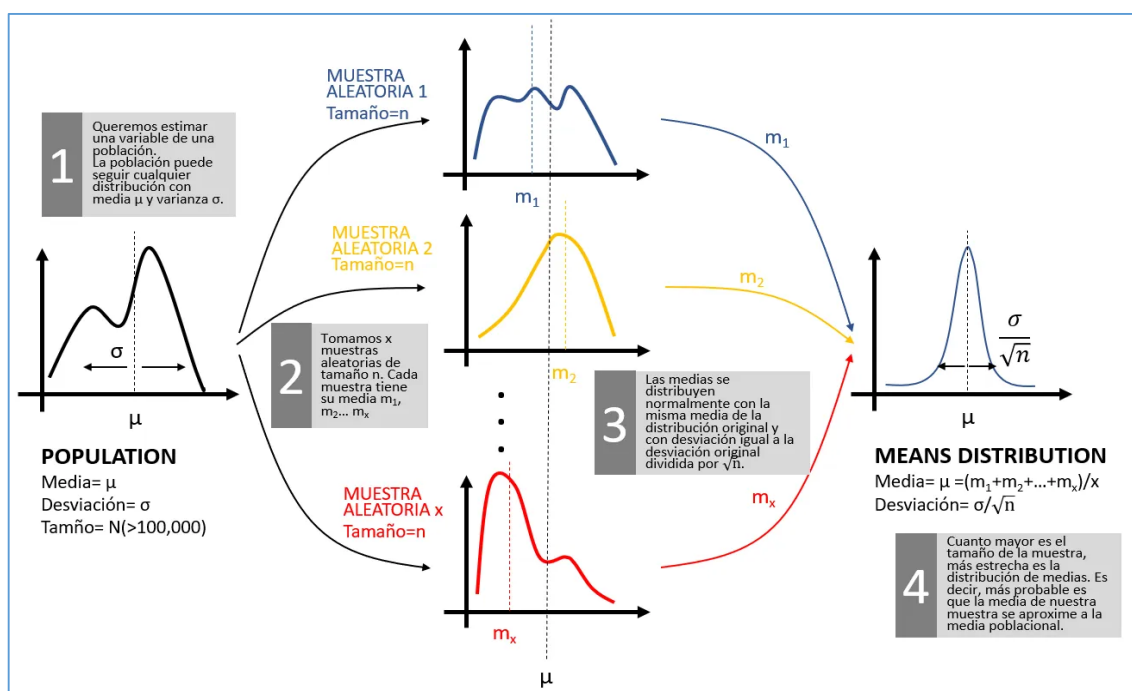
Para diseñar una muestra, el auditor ha de tener en cuenta el objetivo buscado y los atributos de la población de la que se extraerá la muestra.

Si queremos verificar si los controles funcionan o no, hemos de realizar muestreo de atributos. Si lo buscado son conclusiones cuantitativas, realizaremos muestreo de variables.

La población ha de ser adecuada a la finalidad de la prueba y ha de ser completa (íntegra). En muchas ocasiones, el mayor riesgo reside en las omisiones de los listados o en que no se parte de un listado adecuado (la fuente no es la que debería ser).

¿El tamaño de la muestra importa? Sí. En general, aumentando el tamaño de la muestra, se reduce el riesgo de muestreo.

La justificación se encuentra en el teorema central del límite, según el cual la distribución de las medias muestrales se acerca a una distribución normal a medida que aumenta el tamaño de la muestra, independientemente de la forma de distribución de la población. A medida que aumenta el tamaño de la muestra, la media de la muestra se convierte en un estimador más confiable de la media de la población.



²⁶ La NIA dice menor o igual, pero no acaba de parecer lógico ya que al analizar una partida por muestreo ya incorporamos el riesgo adicional del error de muestreo.

Un atributo es una característica cualitativa de los elementos de la población. Las posibilidades solo pueden ser *funciona* o *no funciona* y lo que se busca es asegurarnos de que no haya errores (o haya un número muy pequeño). La distribución de probabilidad aplicada es la HIPERGEOMÉTRICA que es la que aplica cuando tenemos una población N que tiene dos tipos de objetos (k éxitos y N-k fallos) y extraemos una muestra de tamaño n sin reemplazamiento.

En esta distribución, si extraemos una muestra aleatoria de tamaño 100 de una población de 1000 que tiene un 3% de errores, la probabilidad de que no encontremos ningún error en la muestra es solo del 4,03% (o dicho de otro modo, tenemos la seguridad en un 95,97% de que si el error de la población es del 3% con la muestra al menos detectaremos un error, si no detectamos ninguno, es bastante seguro (nivel de confianza 95,96%, error de muestreo 4,04%) que el error de la población es menor que el 3%.

Para poblaciones grandes y % de error pequeños en la población, para simplificar se puede usar la distribución binomial e incluso la de Poisson²⁷, en lugar de la hipergeométrica. Como muestra el cuadro siguiente, conforme la muestra se va haciendo mayor, ofrecen un resultado prácticamente idéntico.

Muestra	Población éxito	Población fracaso	Nº éxitos en la muestra	
100	3%	97%	0	
	hipergeométrica		binomial	
Tamaño N	P(x=0)	P(x>=1)	P(x=0)	P(x>=1)
1.000	4,03%	95,97%	4,76%	95,24%
10.000	4,68%	95,32%	4,76%	95,24%
100.000	4,75%	95,25%	4,76%	95,24%
1.000.000	4,75%	95,25%	4,76%	95,24%
10.000.000	4,76%	95,24%	4,76%	95,24%

Para determinar el tamaño de la muestra en las pruebas de controles, hay que considerar las siguientes variables:

- Nivel de confianza. Probabilidad de que la población en su conjunto se comporte como la muestra seleccionada (un 95% significa que, si realizáramos 100 veces la prueba para validar un control, en 95 veces el resultado de la prueba sería como el de la población y en 5, no).
- Porcentaje de desviación tolerable. Porcentaje máximo de desviaciones de cumplimiento de control que puede existir sin que el auditor concluya que no puede confiar en el control probado. Tiene que ser bajo.

²⁷ De estas distribuciones binomial y Poisson hay tablas que permiten conocer el número de elementos de muestra a seleccionar. La más utilizada, Audit sampling guide de la American Institute of CPAs (AICPA).

- **Porcentaje de desviación esperado.** El porcentaje de desviación esperado es la tasa de error que el auditor espera encontrar en la población con base al juicio profesional y el conocimiento del entorno y la entidad obtenido a partir de su experiencia histórica y análisis preliminar; y por su naturaleza debe ser inferior a la desviación tolerable. Hay una relación directa entre el porcentaje de desviación esperada y el tamaño de la muestra. En general, cuanto más se aproxime el porcentaje de desviación esperada al porcentaje de desviación tolerable, mayor será el tamaño de muestra requerido.

Así, si queremos hacer una prueba de controles y fijamos un nivel de confianza del 95% y un porcentaje de desviación tolerable del 5% y esperamos no encontrar ningún error en nuestro análisis, conforme a las tablas de la binomial deberíamos seleccionar una muestra de 59 elementos. En cambio, si aceptamos un nivel de confianza más bajo del 90%, nos bastaría una muestra de 45 elementos.

Para un error tolerable más alto del 10% en vez del 5%, nos bastarían muestras de 29 y 22 elementos, respectivamente.

Tamaño de muestra binomial Nivel de Confianza 95%

Porcentaje de desviación esperada	Porcentaje de error tolerable								
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
0.00%	149 (0)	99 (0)	74 (0)	59 (0)	49 (0)	42 (0)	36 (0)	32 (0)	29 (0)
0.25%	236 (1)	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)
0.50%	313 (2)	157 (1)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)
0.75%	386 (3)	208 (2)	117 (1)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)
1.00%	590 (6)	257 (3)	156 (2)	93 (1)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)
1.25%	1.030 (13)	303 (4)	156 (2)	124 (2)	78 (1)	66 (1)	58 (1)	51 (1)	46 (1)

Tamaño de muestra binomial Nivel de Confianza 90%

Porcentaje de desviación esperada	Porcentaje de error tolerable								
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
0.00%	114 (0)	76 (0)	57 (0)	45 (0)	38 (0)	32 (0)	28 (0)	25 (0)	22 (0)
0.25%	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)
0.50%	194 (1)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)
0.75%	265 (2)	129 (1)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)
1.00%	398 (4)	176 (2)	96 (1)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)
1.25%	708 (9)	221 (3)	132 (2)	77 (1)	64 (1)	55 (1)	48 (1)	42 (1)	38 (1)

Fuente: Audit sampling guide de la AICPA

Como puede observarse para asegurar un porcentaje de error tolerable bajo (por ejemplo, menor del 5%), conforme aumenta el porcentaje esperado de errores (o el número de errores esperado que se muestra entre paréntesis en las tablas anteriores) el tamaño de la muestra aumenta rápidamente haciendo poco interesante realizar una prueba de controles si se esperan errores.

Como hemos indicado anteriormente, utilizar el muestreo estadístico solo tiene sentido para verificar controles que la entidad hace en un número elevado. Cuando se trata de verificar controles que operan con poca frecuencia (anual, mensual, semanal) se sugieren las siguientes muestras mínimas:

Periodicidad del control	Nº controles anual (N)	Muestra Sugerida (m)	% cobertura (N/m)
Semanal	52	10	19%
Mensual	12	3	25%
Trimestral	4	2	50%
Anual	1	1	100%

El Anexo 2 de la NIA-ES-SP 1530 recoge una relación de ejemplos de cómo influyen los distintos factores en el tamaño de la muestra para pruebas de controles.

Las pruebas sustantivas tienen como objetivo verificar si el saldo de una cuenta o una transacción están correctamente contabilizados, para lo que se suele utilizar **Muestreo de unidades monetarias (MUM)** que permite conocer el impacto monetario de los errores detectados.

Las condiciones o circunstancias que deben concurrir para que sea adecuado usar MUM son:

- La población tiene un número elevado de elementos y se puede obtener una muestra muy inferior que nos ahorra trabajo;
- Sobre la base de la evaluación de controles y/o la experiencia de años anteriores, se espera que no exista ningún error o muy pocos errores (la muestra aumenta si el error esperado aumenta y el método MUM puede no ser adecuado);
- Para verificar por sobrevaloración: por tanto, es muy útil para verificar saldos de cuentas de gastos y activos. No es aconsejable utilizar MUM para partidas que deben verificarse por infravaloración (pasivos e ingresos). No debe aplicarse directamente a saldos de pasivos (no funciona bien para infravaloración²⁸).
- Deben considerarse valores positivos: no funciona bien con los valores nulos o negativos (deben separarse para su análisis).

²⁸ No mitiga el riesgo de que haya algo no registrado o contabilizado: no sirve para detectar pasivos omitidos u ocultos o para la realización de pruebas de corte de operaciones.

El auditor debe alcanzar una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, para lo que debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de cara a reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Esta seguridad razonable se obtiene de forma acumulativa con pruebas de control y sustantivas. Se suele considerar como deseable en auditoría obtener un nivel de confianza (seguridad) del 95% (riesgo de aceptación incorrecta del 5%) que equivale a un factor de riesgo 3.

FACTOR λ ²⁹	Riesgo de aceptación incorrecta = 1 - Nivel de confianza										
% error esperado	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%	40%	45%	50%
0%	4,61	3	2,31	1,9	1,61	1,39	1,21	1,05	0,92	0,80	0,7
5%		3,31	2,52	2,06	1,74	1,49	1,29	1,12			0,73

Esta seguridad ($\lambda=3$) se obtiene de la realización de procedimientos de evaluación y valoración del riesgo en la fase de planificación (antes del inicio propiamente de la auditoría) y con la fase propiamente dicha de ejecución de trabajo de campo. En la primera fase:

- Inherente: podemos obtener esta seguridad en el estudio y evaluación de la entidad y de su entorno, incluido el sistema de control interno. En aquellas áreas en que saquemos conclusiones satisfactorias al no detectar riesgos inherentes o deficiencias de control, consideraremos que hemos obtenido como máximo 0,5 de los 3 puntos que necesitamos.
- Controles: obtenemos esta seguridad si realizamos de manera satisfactoria pruebas de control en la fase previa de estudio y evaluación del sistema de control interno y concluimos que es eficaz en el área concreta. Consideraremos que obtenemos así un máximo de 0,5 puntos adicionales.

Durante la segunda fase obtendremos el resto de seguridad mediante la realización de los procedimientos de respuesta posteriores (procedimientos analíticos, pruebas de controles y procedimientos sustantivos). Con estas pruebas podríamos obtener:

- Procedimientos analíticos: un máximo de 0,2.
- Pruebas de controles: un máximo de 1,3.
- Procedimientos sustantivos: Resto hasta alcanzar 3.

²⁹ Cálculo de λ de poisson (para % de error esperado 0): $\lambda = -\text{LN}(1-\text{NC})$.

Ejemplo 18: Obtención de muestra

Para el área de ingresos, en una entidad que consideramos que tiene un elevado nivel de control y hemos obtenido una fuente externa a contabilidad que nos da una gran seguridad sobre la integridad de los ingresos contabilizados, además nuestros procedimientos analíticos confirman la razonabilidad de los datos del ejercicio respecto a ejercicios anteriores, proyecciones, etc. Sin embargo, no hemos realizado pruebas de controles ya que carecemos de una unidad informática que nos permita verificar la confiabilidad del sistema informático.

	Factor λ
Riesgo inherente	0,5
Riesgo control	0,5
Pruebas analíticas	0,2
Pruebas de controles	0
Suma seguridad obtenida	1,2
Total seguridad a obtener	3
Procedimientos sustantivos -de detalle y analítico sustantivos	1,8

Solución ejemplo 18:

Si observamos en la tabla del Factor λ el resultado obtenido (1,8) redondeando por exceso (1,9), nunca por defecto (por razón de prudencia), obtenemos que nos bastaría aplicar a las pruebas sustantivas un nivel de confianza del 85% (riesgo de aceptación incorrecta del 15%) en vez del de 95% para obtener esa seguridad del 95%. De este modo, las pruebas preliminares de seguridad inherente y de control, las pruebas analíticas y de controles realizadas nos permitirá trabajar con seguridad con muestras más pequeñas para las pruebas sustantivas.

FACTOR λ ³⁰	Riesgo de aceptación incorrecta = 1 - Nivel de confianza										
% error esperado	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%	40%	45%	50%
0%	4,61	3	2,31	1,9	1,61	1,39	1,21	1,05	0,92	0,80	0,7
5%		3,31	2,52	2,06	1,74	1,49	1,29	1,12			0,73

³⁰ Cálculo de λ de Poisson (para % de error esperado 0): $\lambda = -\text{LN}(1-\text{NC})$.

Ejemplo 19: Determinación de muestras para el trabajo de campo con base en la CIRET

Para el análisis de la cuenta de deudores, el equipo auditor decide aplicar el muestreo estadístico por el método MUM para seleccionar la muestra de deudores a circularizar.

La cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo (CIRET) se ha fijado en 450.000 euros. El saldo de deudores al cierre del ejercicio (población) es de 2.286.230 euros.

Para la selección de la muestra se decide fijar un error tolerable de 310.446 euros inferior a la CIRET (450 miles), dado que por la experiencia del equipo auditor existe riesgo de incorrecciones materiales en esta área.

Con esta prueba se pretende obtener una seguridad de auditoría del 80%, ya que se realizan otras pruebas de auditoría con las que se aumentará la seguridad hasta el 95%.

Número errores encontrados	Porcentaje de aceptación incorrecta (1- nivel de confianza)								
	5%	10%	15%	20%	25%	30%	35%	37%	50%
0	3	2,31	1,9	1,61	1,39	1,21	1,05	1	0,7
1	4,75	3,89	3,38	3	2,7	2,44	2,22	2,14	1,68
2	6,3	5,33	4,73	4,28	3,93	3,62	3,35	3,25	2,68
3	7,76	6,69	6,02	5,52	5,11	4,77	4,46	4,35	3,68
4	9,16	8	7,27	6,73	6,28	5,9	5,55	5,43	4,68
5	10,52	9,28	8,5	7,91	7,43	7,01	6,64	6,5	5,68

1. ¿Sería correcto determinar un error tolerable inferior a la CIRET?
2. ¿Cuál sería el intervalo de selección?

Solución Ejemplo 19:

a- Sí, sería correcto fijar un error tolerable inferior a la CIRET. El error tolerable no puede ser superior a la CIRET, pero sí inferior. Si se espera riesgo de incorrecciones, debe rebajarse.

b- Intervalo de selección = Error tolerable / factor de riesgo

Factor de riesgo para seguridad de auditoría del 80% (0 errores esperados) = 1,61

Error tolerable = 310.446 euros

Intervalo de selección = $310.446 / 1,61 = 192.823$ euros

Número de intervalos a seleccionar = Población / Intervalo de selección

Nº intervalos a seleccionar = $2.286.230 / 192.823 = 12$ intervalos

Con estos datos, MUM selecciona todos aquellos deudores con un valor superior a 192.823 euros y algunos por importe inferior.

Ejemplo 20: Análisis de la suficiencia de la muestra para concluir sobre el trabajo de campo

Continuando con el ejemplo anterior, con base en el muestreo anterior, se realiza la selección de deudores y se circularizan. Analizada la muestra obtenemos los siguientes resultados:

Elemento	Identificación	Saldo contable	Saldo IGAE	Diferencia
1	AA123456	450.750,00	450.750,00	0,00
2	BB123456	318.322,49	318.322,49	0,00
3	AA123457	198.347,38	193.698,61	-4.648,77
4	BB123457	150.000,00	150.000,00	0,00
5	AA123458	113.404,40	113.404,40	0,00
6	AA123459	80.000,00	75.000,00	-5.000,00
7	BB123460	56.590,00	56.590,00	0,00
8	BB123462	37.618,65	37.618,65	0,00
9	AA123466	20.874,04	20.874,04	0,00
10	BB123472	10.000,00	10.000,00	0,00
	Muestra	1.435.906,96	1.426.258,19	-9.648,77

La diferencia en el elemento 3 se debe a una factura atípica que se recibió en moneda extranjera. Este hecho no es frecuente en la Entidad y la persona que realizó el registro aplicó el tipo de cambio del día de registro y no de fecha de devengo.

La diferencia en el elemento 6 se debe a que la factura incluye un descuento que no se ha registrado por error. Los descuentos forman parte de la política comercial de la Entidad.

Determinar si es suficiente el trabajo realizado a partir del siguiente análisis:

1. ¿Cuáles de las incidencias se consideran anomalías y cuáles incorrecciones?
2. ¿Cuál sería la incorrección total (extrapolando, en su caso) y el límite máximo de error?
3. ¿Sería suficiente, dada la incorrección total, el trabajo realizado?

Solución Ejemplo 20:**1. ¿Cuáles son anomalías y cuáles incorrecciones?**

- *Elemento 3: se trata de un hecho aislado por lo que no parece que pueda haber más casos en la población. Sería una anomalía y, por tanto, no sería necesario extrapolar esta incidencia para calcular las incorrecciones de la población.*
- *Elemento 6: se trata de un elemento que forma parte de la política comercial, lo cual hace esperar que haya más elementos de la muestra que puedan verse afectados por este hecho. Sería preciso extrapolar esta incorrección de la muestra a la población.*

2. ¿Cuál sería el límite máximo de error?

Aplicando un análisis estadístico, al riesgo de precisión básica se le añade el error proyectado y el riesgo adicional ya que se ha encontrado una incorrección extrapolable cuando no se esperaba ninguna. Este es el límite máximo de error para comparar con el error tolerable.

	Valor contable	Valor auditoría	Error	Porcentaje error/valor contable	Intervalo muestra	Total proyectado	Orden	Incremento factor confianza ³¹	Total proyectado ajustado	Riesgo adicional
Superando intervalo de muestra	198.347,38	193.698,61	4.648,77			4.648,77				
No superando intervalo de muestra	80.000,00	75.000,00	5.000,00	6,25%	192.823,00	12.051,44	1	1,39	16.751,50	4.700,06
9.648,77			16.700,21			4.700,06				

Total error proyectado		16.700,21
Riesgo de precisión básica		310.445,03
intervalo	192.823,00	
factor confianza si 0 errores	1,61	
Riesgo de asignación incremental		4.700,06
Límite máximo error		331.845,29

El límite máximo de error es superior al error tolerable. Ya que se han encontrado errores cuando en la planificación del muestreo el error esperado era cero.

Al ser el límite máximo de error superior al error tolerable, los resultados de la muestra no soportan la conclusión de que la población no esté equivocada en un importe superior al error tolerable.

En consecuencia, el equipo auditor deberá ampliar muestra o realizar otras pruebas alternativas para obtener evidencia suficiente sobre la población.

³¹ El incremento del factor de confianza se obtiene de las tablas estadísticas. El factor de confianza asociado a un nivel de confianza dado aumenta según aumenten los errores esperados.

CAPÍTULO V. REVISIÓN DE LA CIREF Y EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES ACUMULADAS.

ASPECTOS CUALITATIVOS DE LA MATERIALIDAD

REVISIÓN DE LA CIREF

Conforme avanza la auditoría, el auditor debe revisar la CIREF (y, en su caso, CIREF-TSI) en función de los hallazgos de la auditoría y del conocimiento de nueva información de la que no disponíamos cuando la calculamos al determinar la estrategia de auditoría.

En todo caso, habrá que recalcularla:

- Si iniciamos la auditoría con estados preliminares y calculamos la CIREF con las cifras de los mismos. Una vez que la entidad formule cuentas³², habremos de recalcularla.
- Cuando dispongamos de nueva información que, de haber dispuesto de la misma al inicio nos hubiera llevado a considerar una materialidad diferente, incluidos los errores relevantes detectados en la auditoría.

Y, si cambia la CIREF (CIREF-TSI), hemos de considerar que también lo hará la CIRET (CIRET-TSI).

No obstante, ¿hemos de recalcular la CIREF si hay cambios en los riesgos inicialmente valorados? La respuesta es negativa, puesto que la materialidad global se fija en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros. En cambio, en el cálculo de la materialidad para el trabajo de campo (CIRET), si el auditor ha considerado que existía un nivel de riesgo y éste es diferente sí habría que revisarla, para asegurar que con el trabajo que se ha realizado por el auditor, los errores detectados y no corregidos y los no detectados no superen la CIREF.

Resumimos, a continuación, los pasos que hay que dar que ilustraremos con ejemplos:

- a) Se llevan a una **Hoja de ajustes y reclasificaciones** todas las incorrecciones detectadas, salvo las claramente insignificantes, no corregidas por la entidad. También se considera, en su caso, el efecto acumulativo de las incorrecciones no corregidas de ejercicios anteriores que puedan afectar al ejercicio auditado.
- b) Se recalcula la CIREF (y, en su caso, CIREF-TSI): para las cuentas ajustadas:
 - a. Si es mayor que la inicialmente calculada, no tendremos que realizar trabajo adicional (de hecho, habremos “sobreauditado” realizando más procedimientos o con mayor alcance al que hubiera sido necesario).
 - b. Si es menor, el auditor ha de asegurarse de que el trabajo realizado ha sido suficiente para detectar los errores superiores a la CIREF (CIREF-TSI) revisada.

³² Lo mismo si la entidad reformula los estados con los que calculamos la materialidad.

EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES ACUMULADAS

La NTIR contiene las reglas para la evaluación de incorrecciones acumuladas, consideradas, en principio, a nivel de presentación de los estados financieros, determinado en el marco de información financiera aplicable a la entidad auditada:

1. Se considerará significativa toda incorrección que, individualmente o agregada a otras detectadas, supere la materialidad tanto en su conjunto (CIREF) como para determinadas transacciones, saldos o información a revelar (CIREF-TSI).

Adicionalmente, el auditor podrá considerar significativas las incorrecciones que, no alcanzando la cifra de materialidad a nivel de presentación, supongan infravaloraciones o sobrevaloraciones en el conjunto de los ingresos o de los gastos, o en el conjunto de los activos o de los pasivos, pese a que se compensen en resultados o en patrimonio neto, siempre que dichas infravaloraciones o sobrevaloraciones superen agregadamente la CIREF o la CIREF-TSI.

Asimismo, el auditor podrá considerar significativas las incorrecciones que, no alcanzando la cifra de materialidad a nivel de presentación en el estado de liquidación de presupuesto, supongan infravaloraciones o sobrevaloraciones de las obligaciones reconocidas, siempre que dichas infravaloraciones o sobrevaloraciones superen agregadamente la CIREF o la CIREF-TSI.

2. Excepcionando la regla primera, en determinados casos, el auditor podrá no considerar material una incorrección de clasificación o presentación que supere la materialidad cuando, debido a los aspectos cualitativos que concurren, pueda concluir que no altera significativamente la situación patrimonial, los resultados de explotación, financieros, o los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio o, en su caso, la ejecución del presupuesto de la entidad, de modo que no afecten a la percepción y a las decisiones de los usuarios de las cuentas.
3. Además de las incorrecciones que resulten materiales conforme a la regla primera, en determinados casos excepcionales, el auditor podrá considerar materiales las incorrecciones que, sin alcanzar el importe de materialidad (CIREF, CIREF-TSI), produzcan una distorsión relevante de la información que recogen las cuentas anuales, o afecten significativamente a su presentación o desglose.
4. Al igual que con cualquier otra incorrección, el auditor ha de determinar si son materiales las incorrecciones en la información a revelar debidas a información incompleta, omitida o inexacta, a menos que sean claramente triviales. La información a revelar puede tener un contenido narrativo en lugar de cifras monetarias o bien ser una combinación de ambos. La determinación del carácter material de las incorrecciones en las revelaciones de carácter narrativo en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, depende de si, a juicio profesional del auditor, pueden afectar a las decisiones de los usuarios.

Ejemplo 21: Revisión CIREF y evaluación incorrecciones acumuladas. Autoridad Portuaria PYME. Nivel de desagregación simplificado

(Nota: para el ejemplo se considera que el nivel de detalle de las cuentas anuales es el simplificado que se recoge. Se reduce el nivel de desagregación para aumentar la claridad del ejemplo. En la auditoría real, de acuerdo con la NTIR, habría que trabajar al nivel de desagregación requerido para las cuentas anuales en el plan contable aplicable).

Partimos de los siguientes estados financieros:

	31/12/2022	31/12/2023		31/12/2022	31/12/2023
A) ACTIVO NO CORRIENTE	280.673.968,62	282.718.138,94	A) PATRIMONIO NETO	240.993.669,81	240.823.524,94
I. Inmovilizado intangible.	518.089,45	369.339,23	A-1) Fondos propios.	150.168.518,42	149.119.517,63
II. Inmovilizado material.	256.132.267,72	258.193.980,46	I. Capital social / Patrimonio / Fondo social	30.810.195,80	30.793.848,89
III. Inversiones inmobiliarias.	24.011.979,18	24.144.454,02	III. Reservas.	117.531.498,77	118.016.831,50
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	0,00	0,00	VII. Resultado del ejercicio.	1.826.823,86	308.837,25
V. Inversiones financieras a largo plazo.	11.632,26	10.365,24	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	90.825.151,38	91.704.007,30
VI. Activos por impuesto diferido.	0,00	0,00	B) PASIVO NO CORRIENTE	53.161.182,28	53.655.698,39
VII. Deudores comerciales no corrientes.	0,00	0,00	I. Provisiones a largo plazo.	4.849,14	234.841,96
			II. Deudas a largo plazo.	9.338.179,04	9.600.620,29
			III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	43.818.154,09	43.820.236,15
B) ACTIVO CORRIENTE	17.049.841,37	16.106.062,24	C) PASIVO CORRIENTE	3.568.957,91	4.344.977,87
II. Existencias.	0,00	0,00	II. Provisiones a corto plazo.	35.526,32	13.134,69
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	2.090.689,14	2.230.996,73	III. Deudas a corto plazo.	2.823.891,96	3.479.466,33
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	14.959.152,23	13.875.065,51	IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	44.517,54	104.959,73
			V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	665.022,09	747.417,12
TOTAL ACTIVO (A + B)	297.723.809,99	298.824.201,19	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	297.723.809,99	298.824.201,19

	2022	2023
1. Importe neto de la cifra de negocios.	15.121.976,97	14.171.772,99
5. Otros ingresos de explotación.	371.225,35	764.023,16
6. Gastos de personal.	-2.808.104,76	-2.942.940,74
7. Otros gastos de explotación.	-9.563.821,75	-10.274.365,24
8. Amortización del inmovilizado.	-4.596.618,05	-4.574.590,67
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y	3.940.293,97	3.756.477,22
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	-22.220,49	-11.935,58
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10)	2.442.731,23	888.441,15
14. Ingresos financieros.	16.277,08	23.714,38
15. Gastos financieros.	-632.184,45	-603.318,28
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14+15+16+17+18+19)	-615.907,38	-579.603,90
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)	1.826.823,86	308.837,25
20. Impuestos sobre beneficios	0,00	0,00
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES	1.826.823,86	308.837,25
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+21)	1.826.823,86	308.837,25

De acuerdo con estos estados financieros se calculan las cifras de importancia relativa conforme a las cuales se va a determinar el alcance del trabajo y, se obtiene que:

Cifra de importancia relativa Estados Financieros - CIREF planificación	2.091.769,41
Cifra de importancia relativa Ejecución del Trabajo - CIRET (75%)	1.568.827,06

Los ajustes resultantes del trabajo de campo de la auditoría han sido los siguientes:

	1	2	3	4	5	6	7
	Exceso amortización por cambio de vida útil del inmovilizado en el ejercicio por motivos exclusivamente fiscales	Defecto provisión según valoración del litigio en carta de abogados	Reclasificación de inmovilizado en curso a ya terminado y el defecto de amortización (3 meses con vida útil 25 años)	Bonificaciones sobre tasas devengadas no registradas	No registro de la Tasa de ocupación de una concesión otorgada en durante el ejercicio	Subvención MRR recibida pero no registrada. Prevista tanto la realización de actuaciones como cobro en n+2.	Revisión extraordinaria de precios concedida y no registrada en elemento terminado en diciembre 2023
II. Inmovilizado material.	150.000,00	0,00	635.000,00	0,00	0,00	0,00	360.000,00
VII. Deudores comerciales no corrientes.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	0,00	0,00	0,00	-50.000,00	500.000,00	0,00	0,00
I. Provisiones a largo plazo.	0,00	-1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II. Deudas a largo plazo.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3.000.000,00	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	0,00	0,00	-685.000,00	0,00	0,00	0,00	-360.000,00
1. Importe neto de la cifra de negocios.	0,00	0,00	0,00	50.000,00	-500.000,00	0,00	0,00
8. Amortización del inmovilizado.	-150.000,00	0,00	50.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13. Otros resultados.	0,00	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

¿Cuál sería la opinión del informe? En caso de calificar la opinión ¿cuáles de los ajustes y reclasificaciones indicados formarían parte de las salvedades a la opinión?

Solución Ejemplo 21:

Totalizamos los ajustes y reclasificaciones para hallar los estados financieros definitivos (suma de los estados financieros provisionales +/- los ajustes que se hayan identificado en el trabajo de campo).

	1	2	3	4	5	6	7	
	Exceso amortización por cambio de vida útil del inmovilizado en el ejercicio por motivos exclusivamente fiscales	Defecto provisión según valoración del litigio en carta de abogados	Reclasificación de inmovilizado en curso a ya terminado y el defecto de amortización (3 meses con vida útil 25 años)	Bonificaciones sobre tasas devengadas no registradas	No registro de la Tasa de ocupación de una concesión otorgada en durante el ejercicio	Subvención MRR recibida pero no registrada. Prevista tanto la realización de actuaciones como cobro en n+2.	Revisión extraordinaria de precios concedida y no registrada en elemento terminado en diciembre 2023	TOTAL
II. Inmovilizado material.	150.000,00	0,00	635.000,00	0,00	0,00	0,00	360.000,00	1.145.000,00
VII. Deudores comerciales no corrientes.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.000.000,00	0,00	3.000.000,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	0,00	0,00	0,00	-50.000,00	500.000,00	0,00	0,00	450.000,00
I. Provisiones a largo plazo.	0,00	-1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-1.000.000,00
II. Deudas a largo plazo.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3.000.000,00	0,00	-3.000.000,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	0,00	0,00	-685.000,00	0,00	0,00	0,00	-360.000,00	-1.045.000,00
1. Importe neto de la cifra de negocios.	0,00	0,00	0,00	50.000,00	-500.000,00	0,00	0,00	-450.000,00
8. Amortización del inmovilizado.	-150.000,00	0,00	50.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-100.000,00
13. Otros resultados.	0,00	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.000.000,00

Trasladamos el total de los ajustes y reclasificaciones no corregidos por la Entidad a los estados financieros para obtener los estados financieros finales (matriz):

	Provisional	Ajustes	Definitivo		Provisional	Ajustes	Definitivo
A) ACTIVO NO CORRIENTE	282.718.138,94	4.145.000,00	286.863.138,94	A) PATRIMONIO NETO	240.823.524,94	-450.000,00	240.373.524,94
I. Inmovilizado intangible.	369.339,23	0,00	369.339,23	A-1) Fondos propios.	149.119.517,63	-450.000,00	148.669.517,63
II. Inmovilizado material.	258.193.980,46	1.145.000,00	259.338.980,46	I. Capital social / Patrimonio / Fondo social	30.793.848,89	0,00	30.793.848,89
III. Inversiones inmobiliarias.	24.144.454,02	0,00	24.144.454,02	III. Reservas.	118.016.831,50	0,00	118.016.831,50
V. Inversiones financieras a largo plazo.	10.365,24	0,00	10.365,24	VII. Resultado del ejercicio.	308.837,25	-450.000,00	-141.162,75
VII. Deudores comerciales no corrientes.	0,00	3.000.000,00	3.000.000,00	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	91.704.007,30	0,00	91.704.007,30
				B) PASIVO NO CORRIENTE	53.655.698,39	4.000.000,00	57.655.698,39
				I. Provisiones a largo plazo.	234.841,96	1.000.000,00	1.234.841,96
				II. Deudas a largo plazo.	9.600.620,29	3.000.000,00	12.600.620,29
				III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	43.820.236,15	0,00	43.820.236,15
B) ACTIVO CORRIENTE	16.106.062,24	450.000,00	16.556.062,24	C) PASIVO CORRIENTE	4.344.977,87	1.045.000,00	5.389.977,87
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	2.230.996,73	450.000,00	2.680.996,73	II. Provisiones a corto plazo.	13.134,69	0,00	13.134,69
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	13.875.065,51	0,00	13.875.065,51	III. Deudas a corto plazo.	3.479.466,33	0,00	3.479.466,33
				IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	104.959,73	0,00	104.959,73
				V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	747.417,12	1.045.000,00	1.792.417,12
TOTAL ACTIVO (A + B)	298.824.201,19	4.595.000,00	303.419.201,19	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	298.824.201,19	4.595.000,00	303.419.201,19

	Provisional	Ajustes	Definitivo
1. Importe neto de la cifra de negocios.	14.171.772,99	450.000,00	14.621.772,99
5. Otros ingresos de explotación.	764.023,16	0,00	764.023,16
6. Gastos de personal.	-2.942.940,74	0,00	-2.942.940,74
7. Otros gastos de explotación.	-10.274.365,24	0,00	-10.274.365,24
8. Amortización del inmovilizado.	-4.574.590,67	100.000,00	-4.474.590,67
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero	3.756.477,22	0,00	3.756.477,22
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-11.935,58	0,00	-11.935,58
13. Otros resultados.	0,00	-1.000.000,00	-1.000.000,00
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+11+13)	888.441,15	-450.000,00	438.441,15
14. Ingresos financieros.	23.714,38	0,00	23.714,38
15. Gastos financieros.	-603.318,28	0,00	-603.318,28
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14+15+16+17+18+19)	-579.603,90	0,00	-579.603,90
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)	308.837,25	-450.000,00	-141.162,75
20. Impuestos sobre beneficios	0,00	0,00	0,00
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES	308.837,25	-450.000,00	-141.162,75
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+21)	308.837,25	-450.000,00	-141.162,75

Con estos datos definitivos, calculamos la CIREF a efectos de informe:

	A efectos planificación	A efectos informe
	2023 Preliminar	2023 Definitivo
Variable	Activo	Activo
Importe	298.824.201,19	303.419.201,19
%	0,70%	0,70%
CIREF	2.091.769,41	2.123.934,41

De la información anterior, se observa que el importe de la CIREF (a efectos de informe) aumenta respecto a la utilizada a efectos de planificación, por lo que no ha aumentado el riesgo.

A continuación, se analizarán las incorrecciones acumuladas, para determinar si afectan a la opinión de auditoría y, de ser así, cuáles.

PASO 1: Ver si hay ajustes o reclasificaciones materiales considerados individualmente

Redondeamos la materialidad a efectos de informe (redondeo siempre por defecto) a 2.100.000 euros a efectos de simplificación y didácticos.

Analizamos si hay ajustes o reclasificaciones que individualmente superen la materialidad:

	1	2	3	4	5	6	7
	Exceso amortización por cambio de vida útil del inmovilizado en el ejercicio por motivos exclusivamente fiscales	Defecto provisión según valoración del litigio en carta de abogados	Reclasificación de inmovilizado en curso a ya terminado y el defecto de amortización (3 meses con vida útil 25 años)	Bonificaciones sobre tasas devengadas no registradas	No registro de la Tasa de ocupación de una concesión otorgada en durante el ejercicio	Subvención MRR recibida pero no registrada. Prevista tanto la realización de actuaciones como cobro en n+2.	Revisión extraordinaria de precios concedida y no registrada en elemento terminado en diciembre 2023
II. Inmovilizado material.	150.000,00	0,00	635.000,00	0,00	0,00	0,00	360.000,00
VII. Deudores comerciales no corrientes.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	0,00	0,00	0,00	-50.000,00	500.000,00	0,00	0,00
I. Provisiones a largo plazo.	0,00	-1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II. Deudas a largo plazo.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3.000.000,00	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	0,00	0,00	-685.000,00	0,00	0,00	0,00	-360.000,00
1. Importe neto de la cifra de negocios.	0,00	0,00	0,00	50.000,00	-500.000,00	0,00	0,00
8. Amortización del inmovilizado.	-150.000,00	0,00	50.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
13. Otros resultados.	0,00	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

La reclasificación número 6 supera la materialidad, por lo que se incluiría en el informe de auditoría como salvedad.

PASO 2: Consideramos el resto de los ajustes y reclasificaciones, para valorar si de forma agregada, hay ajustes o reclasificaciones que superen la materialidad

Si del total ajustes y reclasificaciones quitamos la reclasificación 6 que ya hemos considerado que se trata de una salvedad (de no quitarla, estaríamos considerando dos veces su efecto), obtenemos:

	TOTAL Ajustes y reclas	Individualmente supera materialidad	Resto
II. Inmovilizado material.	1.145.000,00	0,00	1.145.000,00
VII. Deudores comerciales no corrientes.	3.000.000,00	3.000.000,00	0,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	450.000,00	0,00	450.000,00
I. Provisiones a largo plazo.	-1.000.000,00	0,00	-1.000.000,00
II. Deudas a largo plazo.	-3.000.000,00	-3.000.000,00	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	-1.045.000,00	0,00	-1.045.000,00
1. Importe neto de la cifra de negocios.	-450.000,00	0,00	-450.000,00
8. Amortización del inmovilizado.	-100.000,00	0,00	-100.000,00
13. Otros resultados.	1.000.000,00	0,00	1.000.000,00

De forma agregada, no superan los ajustes y reclasificaciones la materialidad (columna Resto).

PASO 3: Valorar la sobrevaloración/infravaloración de activos, pasivos, gastos, ingresos, patrimonio neto, obligaciones reconocidas.

Para ello, agregamos las partidas anteriores:

	Total	Material individualmente (PASO 1)	Material agregadamente (PASO 2)	Resto
Activo	4.595.000,00	3.000.000,00	0,00	1.595.000,00
Pasivo	-5.045.000,00	-3.000.000,00	0,00	-2.045.000,00
Patrimonio neto	0,00	0,00	0	0,00
Ingresos	-450.000,00	0,00	0	-450.000,00
Gastos	900.000,00	0,00	0	900.000,00

Tampoco hay ninguna de ellas que supere la materialidad.

PASO 4: Valorar si tienen efectos relevantes en la información de las cuentas anuales

En este caso, al observar qué sucede con el resultado del ejercicio como consecuencia de los ajustes:

	Según cuentas anuales formuladas	Salvedades	Cuentas anuales + Salvedades	Resto ajustes y reclasificaciones	Definitivo
Resultado de explotación	888.441,15	0,00	888.441,15	-450.000,00	438.441,15
Resultado del ejercicio	308.837,25	0,00	308.837,25	-450.000,00	-141.162,75

No siendo superiores a la materialidad, el resultado del ejercicio cambia de beneficios a pérdidas, lo que puede afectar a las decisiones de los destinatarios de las cuentas.

El desglose de los ajustes que afectan al resultado es:

	1 Exceso amortización por cambio de vida útil del inmovilizado en el ejercicio por motivos	2 Defecto provisión según valoración del litigio en carta de abogados	3 Reclasificación de inmovilizado en curso a ya terminado y el defecto de	4 Bonificaciones sobre tasas devengadas no registradas	5 No registro de la Tasa de ocupación de una concesión otorgada en durante el ejercicio	TOTAL
II. Inmovilizado material.	150.000,00	0,00	635.000,00	0,00	0,00	785.000,00
VII. Deudores comerciales no corrientes.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	0,00	0,00	0,00	-50.000,00	500.000,00	450.000,00
I. Provisiones a largo plazo.	0,00	-1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	-1.000.000,00
II. Deudas a largo plazo.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	0,00	0,00	-685.000,00	0,00	0,00	-685.000,00
1. Importe neto de la cifra de negocios.	0,00	0,00	0,00	50.000,00	-500.000,00	-450.000,00
8. Amortización del inmovilizado.	-150.000,00	0,00	50.000,00	0,00	0,00	-100.000,00
13. Otros resultados.	0,00	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	1.000.000,00

La reducción del resultado se debe, fundamentalmente al efecto neto de un gasto por defecto de provisión de riesgos y gastos (ajuste 2) y una infravaloración de los ingresos por tasas (ajustes 4 y 5).

Por tanto, se debería incluir una salvedad para reflejar estos efectos.

Se considera dejar fuera de la opinión los ajustes 1 y 3. Su impacto es muy inferior y no supondrían, después de incorporar los ajustes 2, 4 y 5 a la opinión, el cambio de sentido del resultado del ejercicio. Los ajustes 1 y 3 ajustan el resultado en 100.000 euros.

En resumen:

	CIREF a efectos informe	2.100.000,00		Salvedades al informe			
	Importe	individualmente material	agregadamente material	sobre/infravaloración grandes masas	efectos relevantes	SALVEDADES	
Exceso amortización por cambio de vida útil del inmovilizado en el ejercicio por motivos exclusivamente							
1 fiscales	150.000,00					No	
Defecto provisión según valoración del litigio en carta de abogados					Sí	Sí	
2	1.000.000,00						
Reclasificación de inmovilizado en curso a ya terminado y el defecto de amortización (3 meses con vida útil 25 años)						No	
3	685.000,00						
Bonificaciones sobre tasas devengadas no registradas					Sí	Sí	
4	50.000,00						
No registro de la Tasa de ocupación de una concesión otorgada en durante el ejercicio					Sí	Sí	
5	500.000,00						
Subvención MRR recibida pero no registrada. Prevista tanto la realización de actuaciones como							
6 cobro en n+2.	3.000.000,00	Sí				Sí	
Revisión extraordinaria de precios concedida y no registrada en elemento terminado en diciembre							
7 2023	360.000,00					No	

Ejemplo 22: Autoridad Portuaria Grande

Partiendo del ejemplo anterior, si consideramos que se trata de una Entidad de tamaño grande, consecuencia de una plantilla mayor a 250 trabajadores en ambos ejercicios, ¿se alcanzarían las mismas conclusiones?

En este caso, los cálculos de CIREF y CIRET en la planificación fueron (euros):

Cifra de importancia relativa Estados Financieros - CIREF planificación	1.494.121,01
Cifra de importancia relativa Ejecución del Trabajo – CIRET	1.120.590,75

Solución Ejemplo 22:

Como los estados numéricos no cambian y los ajustes y reclasificaciones tampoco, vamos directamente al cálculo de la CIREF a efectos de informe:

	A efectos planificación	A efectos informe
	2023 Preliminar	2023 Definitivo
<i>Variable</i>	<i>Activo</i>	<i>Activo</i>
<i>Importe</i>	298.824.201,19	303.419.201,19
<i>%</i>	0,50%	0,50%
CIREF	1.494.121,01	1.517.096,01

Se observa que el importe de la CIREF (a efectos de informe) aumenta respecto de la planificación, por lo que no hay más riesgo.

A continuación, se analizarán las incorrecciones acumuladas, para determinar si afectan a la opinión de auditoría y, de ser así, cuáles.

Redondeamos la materialidad a efectos de informe (redondeo siempre por defecto) a 1.500.000 euros a efectos de simplificación y didácticos.

PASO 1: Ver si hay ajustes o reclasificaciones materiales considerados individualmente

Si con la materialidad de 2.100.000 euros, la reclasificación 6 era una salvedad, al reducir la materialidad a 1.500.000 euros, la reclasificación 6 sigue siendo una salvedad.

PASO 2: Consideramos el resto de los ajustes y reclasificaciones, para valorar si de forma agregada, hay ajustes o reclasificaciones que superen la materialidad

Nuevamente eliminamos del total el importe de la reclasificación 6 que ya hemos considerado que se trata de una salvedad y comparamos los ajustes y reclasificaciones restantes de forma agregada con respecto a la materialidad de 1.500.000 euros:

	TOTAL Ajustes y reclas.	Individualmente supera materialidad (a)	Resto (b)
II. Inmovilizado material.	1.145.000,00	0,00	1.145.000,00
VII. Deudores comerciales no corrientes.	3.000.000,00	3.000.000,00	0,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	450.000,00	0,00	450.000,00
I. Provisiones a largo plazo.	-1.000.000,00	0,00	-1.000.000,00
II. Deudas a largo plazo.	-3.000.000,00	-3.000.000,00	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	-1.045.000,00	0,00	-1.045.000,00
1. Importe neto de la cifra de negocios.	-450.000,00	0,00	-450.000,00
8. Amortización del inmovilizado.	-100.000,00	0,00	-100.000,00
13. Otros resultados.	1.000.000,00	0,00	1.000.000,00

De forma agregada, tampoco superan los ajustes y reclasificaciones la materialidad (columna Resto).

PASO 3: Valorar la sobrevaloración/infravaloración de activos, pasivos, gastos, ingresos, patrimonio neto, obligaciones reconocidas.

Al agregar las partidas y compararlas con la materialidad:

	Total	Material individualmente (PASO 1)	Material agregadamente (PASO 2)	Resto
Activo	4.595.000,00	3.000.000,00	0,00	1.595.000,00
Pasivo	-5.045.000,00	-3.000.000,00	0,00	-2.045.000,00
Patrimonio neto	0,00	0,00	0	0,00
Ingresos	-450.000,00	0,00	0	-450.000,00
Gastos	900.000,00	0,00	0	900.000,00

En este caso, sí que hay un cambio con respecto al ejemplo anterior, puesto que tanto el activo como el pasivo, agregadamente, superan la materialidad.

Analizamos la composición de los ajustes y reclasificaciones que están afectando agregadamente al activo y al pasivo.

<u>Activo</u>	<u>Sobrevaloración</u>	1	3		7	4	5
II. Inmovilizado material.	1.145.000	150.000	635.000		360.000		
III. Deudores com. y otras cuentas a cobrar.	450.000					-50.000	500.000
	1.595.000						
<u>Pasivo</u>	<u>Sobrevaloración</u>		3	2	7		
I. Provisiones a largo plazo.	-1.000.000		0	-1.000.000	0		
V. Acreedores com. y otras cuentas a pagar.	-1.045.000		-685.000	0	-360.000		
	-2.045.000						

A juicio del auditor, se podría proponer salvedad por una o varias de las anteriores.

PASO 4: Valorar si tienen efectos relevantes en la información de las cuentas anuales

Si, en este caso, el auditor decide no incluir salvedad alguna por ellos porque no son significativos a los efectos de imagen fiel, el paso 4 coincidiría con el ejemplo anterior.

Si el auditor decide que el ajuste 2 es significativo, el análisis de los efectos relevantes en la información de las cuentas se vería alterado.

	Según cuentas anuales formuladas	Salvedades	Cuentas anuales + Salvedades	Resto ajustes y reclasificacio es	Definitivo
Resultado de explotación	888.441,15	-1.000.000,00	-111.558,85	550.000,00	438.441,15
Resultado del ejercicio	308.837,25	-1.000.000,00	-691.162,75	550.000,00	-141.162,75

En este cuadro se observa que, con la información ya incorporada al informe a través de las salvedades, ya se estaría indicando que el resultado del ejercicio es pérdida y no beneficios.

No obstante, el resultado de explotación se estaría presentando como pérdida cuando, del total de ajustes y reclasificaciones se trataría realmente de un beneficio.

De nuevo, analizamos los ajustes que llevan a que el resultado del ejercicio sea beneficio observando que:

	1 Exceso amortización por cambio de vida útil del inmovilizado en el ejercicio por motivos exclusivamente fiscales	3 Reclasificación de inmovilizado en curso a ya terminado y el defecto de	4 Bonificaciones sobre tasas devengadas no registradas	5 No registro de la Tasa de ocupación de una concesión otorgada en durante el ejercicio	TOTAL
II. Inmovilizado material.	150.000,00	635.000,00	0,00	0,00	785.000,00
VII. Deudores comerciales no corrientes.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	0,00	0,00	-50.000,00	500.000,00	450.000,00
I. Provisiones a largo plazo.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
II. Deudas a largo plazo.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	0,00	-685.000,00	0,00	0,00	-685.000,00
1. Importe neto de la cifra de negocios.	0,00	0,00	50.000,00	-500.000,00	-450.000,00
8. Amortización del inmovilizado.	-150.000,00	50.000,00	0,00	0,00	-100.000,00

Si se incluye salvedad por la infravaloración de los ingresos (ajustes 4 y 5) se estaría reflejando en el informe que el resultado de explotación de la Entidad sería positivo mientras que el resultado del ejercicio debería ser de pérdida.

En resumen, como resultado de la acumulación de los ajustes y reclasificaciones (de haber concluido salvedad en el paso 3), nos encontramos con:

CIREF a efectos informe	1.500.000,00		Salvedades al informe			
	Importe	individualmente material	agregadamente material	sobre/infravaloración grandes masas	efectos relevantes	SALVEDADES
Exceso amortización por cambio de vida útil del inmovilizado en el ejercicio por motivos exclusivamente fiscales	150.000,00					No
Defecto provisión según valoración del litigio en carta de abogados	1.000.000,00			Sí		Sí
Reclasificación de inmovilizado en curso a ya terminado y el defecto de amortización (3 meses con vida útil 25 años)	685.000,00					No
Bonificaciones sobre tasas devengadas no registradas	50.000,00				Sí	Sí
No registro de la Tasa de ocupación de una concesión otorgada en durante el ejercicio	500.000,00				Sí	Sí
Subvención MRRR recibida pero no registrada. Prevista tanto la realización de actuaciones como cobro en n+2.	3.000.000,00	Sí				Sí
Revisión extraordinaria de precios concedida y no registrada en elemento terminado en diciembre 2023	360.000,00					No

Es decir, las salvedades en este caso habrían resultado las mismas aun cuando el árbol de decisiones en el proceso de acumulación haya sido distinto.

Este resultado no siempre será así. En este caso, se producen los mismos resultados dados los efectos relevantes de los ajustes y reclasificaciones en la información de las cuentas.

Ejemplo 23: Acumulación de incorrecciones. Organismo Autónomo (O.A)

El Organismo Autónomo X presenta los siguientes estados financieros:

ACTIVO	Saldo 2022	Saldo 2023
A) Activo no corriente	133.395.182,13	130.173.038,43
I. Inmovilizado intangible	3.772.046,63	1.712.771,22
3. Aplicaciones informáticas	333.545,18	220.684,67
4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos	3.438.501,45	1.492.086,55
II. Inmovilizado material	129.567.696,09	128.419.248,88
1. Terrenos	26.637.118,83	26.637.118,83
2. Construcciones	88.842.083,32	88.074.569,93
4. Bienes del patrimonio histórico	3.716.577,70	3.781.035,57
5. Otro inmovilizado material	10.371.916,24	9.926.524,55
V. Inversiones financieras a largo plazo	55.439,41	41.018,33
2. Crédito y valores representativos de deuda	55.439,41	41.018,33
B) Activo corriente	35.658.995,35	30.746.104,72
III. Deudores y otras cuentas a cobrar	24.426.561,80	25.436.635,75
1. Deudores por operaciones de gestión	21.781.366,05	21.753.128,07
2. Otras cuentas a cobrar	2.644.946,94	3.683.258,87
3. Administraciones públicas	248,81	248,81
V. Inversiones financieras a corto plazo	173.337,57	166.474,18
2. Créditos y valores representativos de deuda	173.337,57	166.474,18
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	11.059.095,98	5.142.994,79
2. Tesorería	11.059.095,98	5.142.994,79
TOTAL ACTIVO (A+B)	169.054.177,48	160.919.143,15

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Saldo 2022	Saldo 2023
A) Patrimonio neto	156.656.739,10	147.298.844,59
I. Patrimonio aportado	267.839.980,02	267.839.980,02
II. Patrimonio generado	-111.183.240,92	-120.541.135,43
1. Resultados de ejercicios anteriores	-103.102.912,75	-113.521.904,58
2. Resultados de ejercicio	-8.080.328,17	-7.019.230,85
B) Pasivo no corriente	0,00	0,00
C) Pasivo Corriente	12.397.438,38	13.620.298,56
II. Deudas a corto plazo	844.866,96	155.490,67
4. Otras deudas	844.866,96	155.490,67
IV. Acreedores y otras cuentas a pagar	8.365.990,47	10.413.938,30
1. Acreedores por operaciones de gestión	2.500.507,38	3.392.813,36
2. Otras cuentas a pagar	4.328.735,64	5.604.759,13
3. Administraciones públicas	1.536.747,45	1.416.365,81
V. Ajustes por periodificación	3.186.580,95	3.050.869,59
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	169.054.177,48	160.919.143,15

	Saldo 2022	Saldo 2023
1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales	1.828.762,61	2.188.116,56
b) Tasas	1.828.762,61	2.188.116,56
2. Transferencias y subvenciones recibidas	126.592.885,57	127.112.332,60
a) Del ejercicio	126.592.885,57	127.091.582,60
a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio	37.516,27	33.928,64
a.2) transferencias	126.555.369,30	127.057.653,96
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero	0,00	20.750,00
3. Ventas netas y prestaciones de servicios	9.684.855,42	10.443.095,13
b) Prestación de servicios	9.684.855,42	10.443.095,13
6. Otros ingresos de gestión ordinaria	110.415,07	346.731,19
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)	138.216.918,67	140.090.275,48
8. Gastos de personal	-57.929.719,24	-63.220.980,06
a) Sueldos, salarios y asimilados	-47.884.260,10	-50.586.006,14
b) Cargas sociales	-10.045.459,14	-12.634.973,92
9. Transferencias y subvenciones concedidas	-43.814.533,21	-44.544.095,99
11. Otros gastos de gestión ordinaria	-37.579.939,17	-36.979.294,31
a) Suministros y otros servicios exteriores	-37.068.145,61	-36.464.538,49
b) Tributos	-511.793,56	-514.755,82
12. Amortización del inmovilizado	-6.849.358,46	-2.950.412,93
B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)	-146.173.550,08	-147.694.783,29
I Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)	-7.956.631,41	-7.604.507,81
13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no fin.	-40.443,38	-22.349,30
b) Bajas y enajenaciones	-40.443,38	-22.349,30
14. Otras partidas no ordinarias	439.403,28	444.261,67
a) Ingresos	439.403,28	444.261,67
II Resultado de las operaciones no financieras (I +13+14)	-7.557.671,51	-7.182.595,44
15. Ingresos financieros	17.289,74	15.789,25
b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	17.289,74	15.789,25
b.2) Otros	17.289,74	15.789,25
16. Gastos financieros	-9.362,30	-119.725,89
b) Otros	-9.362,30	-119.725,89
19. Diferencias de cambio	-79.605,08	-1.181,96
20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros	-450.979,02	268.483,19
b) Otros	-450.979,02	268.483,19
III Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)	-522.656,66	163.364,59
IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)	-8.080.328,17	-7.019.230,85
(+/-) Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior	-2.338.663,66	
Resultado del ejercicio anterior ajustado	-10.418.991,83	

El auditor calculó la cifra de importancia relativa siguientes:

Cifra de importancia relativa Estados Financieros - CIREF planificación	4.427.086,72
Cifra de importancia relativa Ejecución del Trabajo - CIRET	3.320.315,04

Y tras el trabajo de campo de la auditoría, la hoja resumen de ajustes y reclasificaciones es la siguiente:

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	Total general
	Registro de gastos devengados en ejercicio	Tasas no registradas	Activación de certificaciones	Por el edificio adscrito al O.A	Por diferencias en vuelo de bienes	Reclasificación de EPI a Aplic Informáticas	Registro de gastos devengados en ejercicios anteriores	Imputación a resultados de donación	Deudor duplicado	Reclasificación de óleos	Incremento de la amortización del edificio PP	
3. Aplicaciones informáticas						222.879,59						222.879,59
1. Terrenos				2.230.000,00								2.230.000,00
2. Construcciones	99.822,43		4.100.000,00	339.228,21	355.759,78						-274.315,71	4.620.494,71
4. Bienes del patrimonio histórico										560.101,21		560.101,21
5. Otro inmovilizado material						-222.879,59				-508.949,74		-731.829,33
1. Deudores por operaciones de gestión		5.000.000,00							-342.000,00			4.658.000,00
I. Patrimonio aportado				-2.574.277,69	-355.759,78							-2.930.037,47
1. Resultados de ejercicios anteriores	259.927,13						2.356.540,23			-48.148,47	259.572,09	2.827.890,98
IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados								-1.020.750,00				-1.020.750,00
4. Otras deudas	15.621,58											15.621,58
1. Acreedores por operaciones de gestión			-4.100.000,00									-4.100.000,00
2. Otras cuentas a pagar	-375.371,14											-375.371,14
b) Tasas		-5.000.000,00										-5.000.000,00
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero								1.020.750,00				1.020.750,00
b) Prestación de servicios									342.000,00			342.000,00
a) Sueldos, salarios y asimilados							-342.110,95					-342.110,95
b) Cargas sociales							-932.234,16					-932.234,16
a) Suministros y otros servicios exteriores							-1.082.195,12					-1.082.195,12
12. Amortización del inmovilizado				5.049,48						-3.003,00	14.743,62	16.790,10

¿Cuál sería la opinión del informe? En caso de calificar la opinión ¿cuáles de los ajustes y reclasificaciones indicados formarían parte de las salvedades a la opinión?

Solución Ejemplo 23:

Trasladamos el total de los ajustes y reclasificación no corregidos por la Entidad a los estados financieros para obtener los estados financieros finales:

ACTIVO	Provisional	Ajustes y reclasificaciones	Definitivo
A) Activo no corriente	130.173.038,43	6.901.646,18	137.074.684,61
I. Inmovilizado intangible	1.712.771,22	222.879,59	1.935.650,81
3. Aplicaciones informáticas	220.684,67	222.879,59	443.564,26
4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos	1.492.086,55	0,00	1.492.086,55
II. Inmovilizado material	128.419.248,88	6.678.766,59	135.098.015,47
1. Terrenos	26.637.118,83	2.230.000,00	28.867.118,83
2. Construcciones	88.074.569,93	4.620.494,71	92.695.064,64
4. Bienes del patrimonio histórico	3.781.035,57	560.101,21	4.341.136,78
5. Otro inmovilizado material	9.926.524,55	-731.829,33	9.194.695,22
V. Inversiones financieras a largo plazo	41.018,33		41.018,33
2. Crédito y valores representativos de deuda	41.018,33		41.018,33
B) Activo corriente	30.746.104,72	4.658.000,00	35.404.104,72
III. Deudores y otras cuentas a cobrar	25.436.635,75	4.658.000,00	30.094.635,75
1. Deudores por operaciones de gestión	21.753.128,07	4.658.000,00	26.411.128,07
2. Otras cuentas a cobrar	3.683.258,87		3.683.258,87
3. Administraciones públicas	248,81		248,81
V. Inversiones financieras a corto plazo	166.474,18		166.474,18
2. Créditos y valores representativos de deuda	166.474,18		166.474,18
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	5.142.994,79		5.142.994,79
2. Tesorería	5.142.994,79		5.142.994,79
TOTAL ACTIVO (A+B)	160.919.143,15	11.559.646,18	172.478.789,33

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Provisional	Ajustes y reclasificaciones	Definitivo
A) Patrimonio neto	147.298.844,59	7.099.896,62	154.398.741,21
I. Patrimonio aportado	267.839.980,02	2.930.037,47	270.770.017,49
II. Patrimonio generado	-120.541.135,43	3.149.109,15	-117.392.026,28
1. Resultados de ejercicios anteriores	-113.521.904,58	-2.827.890,98	-116.349.795,56
2. Resultados de ejercicio	-7.019.230,85	5.977.000,13	-1.042.230,72
IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados	0,00	1.020.750,00	1.020.750,00
B) Pasivo no corriente	0,00		0,00
C) Pasivo Corriente	13.620.298,56	4.459.749,56	18.080.048,12
II. Deudas a corto plazo	155.490,67	-15.621,58	139.869,09
4. Otras deudas	155.490,67	-15.621,58	139.869,09
IV. Acreedores y otras cuentas a pagar	10.413.938,30	4.475.371,14	14.889.309,44
1. Acreedores por operaciones de gestión	3.392.813,36	4.100.000,00	7.492.813,36
2. Otras cuentas a pagar	5.604.759,13	375.371,14	5.980.130,27
3. Administraciones públicas	1.416.365,81	0,00	1.416.365,81
V. Ajustes por periodificación	3.050.869,59	0,00	3.050.869,59
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	160.919.143,15	11.559.646,18	172.478.789,33

	Provisional	Ajustes y reclasificaciones	Definitivo
sociales	2.188.116,56	5.000.000,00	7.188.116,56
b) Tasas	2.188.116,56	5.000.000,00	7.188.116,56
2. Transferencias y subvenciones recibidas	127.112.332,60	-1.020.750,00	126.091.582,60
a) Del ejercicio	127.091.582,60	0,00	127.091.582,60
a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio	33.928,64	0,00	33.928,64
a.2) transferencias	127.057.653,96	0,00	127.057.653,96
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero	20.750,00	-1.020.750,00	-1.000.000,00
3. Ventas netas y prestaciones de servicios	10.443.095,13	-342.000,00	10.101.095,13
b) Prestación de servicios	10.443.095,13	-342.000,00	10.101.095,13
6. Otros ingresos de gestión ordinaria	346.731,19	0,00	346.731,19
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)	140.090.275,48	3.637.250,00	143.727.525,48
8. Gastos de personal	-63.220.980,06	1.274.345,11	-61.946.634,95
a) Sueldos, salarios y asimilados	-50.586.006,14	342.110,95	-50.243.895,19
b) Cargas sociales	-12.634.973,92	932.234,16	-11.702.739,76
concedidas	-44.544.095,99	0,00	-44.544.095,99
10. Aprovisionamientos	0,00	0,00	0,00
11. Otros gastos de gestión ordinaria	-36.979.294,31	1.082.195,12	-35.897.099,19
a) Suministros y otros servicios exteriores	-36.464.538,49	1.082.195,12	-35.382.343,37
b) Tributos	-514.755,82	0,00	-514.755,82
12. Amortización del inmovilizado	-2.950.412,93	-16.790,10	-2.967.203,03
B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)	-147.694.783,29	2.339.750,13	-145.355.033,16
I Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)	-7.604.507,81	5.977.000,13	-1.627.507,68
13. Deterioro de valor y resultados por enaje	-22.349,30	0,00	-22.349,30
b) Bajas y enajenaciones	-22.349,30	0,00	-22.349,30
14. Otras partidas no ordinarias	444.261,67	0,00	444.261,67
a) Ingresos	444.261,67		444.261,67
II Resultado de las operaciones no financieras (I +13+14)	-7.182.595,44	5.977.000,13	-1.205.595,31
15. Ingresos financieros	15.789,25	0,00	15.789,25
b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	15.789,25	0,00	15.789,25
b.2) Otros	15.789,25		15.789,25
16. Gastos financieros	-119.725,89	0,00	-119.725,89
a) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas	0,00	0,00	0,00
b) Otros	-119.725,89	0,00	-119.725,89
19. Diferencias de cambio	-1.181,96	0,00	-1.181,96
20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos	268.483,19	0,00	268.483,19
b) Otros	268.483,19	0,00	268.483,19
III Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)	163.364,59	0,00	163.364,59
IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)	-7.019.230,85	5.977.000,13	-1.042.230,72

Con estos datos definitivos, obtenemos la CIREF a efectos de informe:

	A efectos planificación	A efectos informe
	2023 Preliminar	2023 Definitivo
Variable	Gastos totales	Gastos totales
Importe	147.569.557,25	145.229.807,12
%	3,00%	3,00%
CIREF	4.427.086,72	4.356.894,21

En este caso, el importe de la CIREF a efectos de informe se reduce, aunque no de forma significativa. Habría que considerar si hay algún aspecto del trabajo que pudiera verse afectado por esta disminución.

En caso de ser así, habría que realizar pruebas de auditoría adicionales.

Dado el carácter poco significativo de la variación, consideraremos que la variación de la cifra de importancia relativa no ha afectado a las conclusiones del trabajo.

A continuación, se analizarán las incorrecciones acumuladas, para determinar si afectan a la opinión de auditoría y, de ser así, cuáles.

PASO 1: Ver si hay ajustes o reclasificaciones materiales considerados individualmente

Al poner en relación los ajustes y reclasificaciones individualmente considerados con la CIREF a efectos de informe se observa que el ajuste 2, de tasas no registradas, sí que lo supera.

	Registro de gastos devengados en ejercicio	Tasas no registradas	Activación de certificaciones	Por el edificio adscrito al O.A	Por diferencias en vuelo de bienes	Reclasificación de EPI a Aplic Informáticas	Registro de gastos devengados en ejercicios anteriores	Imputación a resultados de donación	Deudor duplicado	Reclasificación de óleos	Incremento de la amortización del edificio PP
3. Aplicaciones informáticas						222.879,59					222.879,59
1. Terrenos				2.230.000,00							2.230.000,00
2. Construcciones	99.822,43		4.100.000,00	339.228,21	355.759,78					-274.315,71	4.620.494,71
4. Bienes del patrimonio histórico										560.101,21	560.101,21
5. Otro inmovilizado material						-222.879,59				-508.949,74	-731.829,33
1. Deudores por operaciones de gestión		5.000.000,00							-342.000,00		4.658.000,00
I. Patrimonio aportado				-2.574.277,69	-355.759,78						-2.930.037,47
1. Resultados de ejercicios anteriores	259.927,13						2.356.540,23			-48.148,47	259.572,09
IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados								-1.020.750,00			-1.020.750,00
4. Otras deudas	15.621,58										15.621,58
1. Acreedores por operaciones de gestión			-4.100.000,00								-4.100.000,00
2. Otras cuentas a pagar	-375.371,14										-375.371,14
b) Tasas		-5.000.000,00									-5.000.000,00
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero								1.020.750,00			1.020.750,00
b) Prestación de servicios									342.000,00		342.000,00
a) Sueldos, salarios y asimilados							-342.110,95				-342.110,95
b) Cargas sociales							-932.234,16				-932.234,16
a) Suministros y otros servicios exteriores							-1.082.195,12				-1.082.195,12
12. Amortización del inmovilizado				5.049,48						-3.003,00	14.743,62

Por tanto, este ajuste sería salvedad en el informe.

PASO 2: Consideramos el resto de los ajustes y reclasificaciones, para valorar si de forma agregada, hay ajustes o reclasificaciones que superen la materialidad

Eliminamos del total el ajuste 2 que ya hemos considerado que se trata de una salvedad y comparamos los ajustes y reclasificaciones restantes de forma agregada con respecto a la materialidad de 4.356.894,21 euros:

	TOTAL	Materiales individualmente (ajuste 2)	Resto
3. Aplicaciones informáticas	222.879,59	0,00	222.879,59
1. Terrenos	2.230.000,00	0,00	2.230.000,00
2. Construcciones	4.620.494,71	0,00	4.620.494,71
4. Bienes del patrimonio histórico	560.101,21	0,00	560.101,21
5. Otro inmovilizado material	-731.829,33	0,00	-731.829,33
1. Deudores por operaciones de gestión	4.658.000,00	5.000.000,00	-342.000,00
I. Patrimonio aportado	-2.930.037,47	0,00	-2.930.037,47
1. Resultados de ejercicios anteriores	2.827.890,98	0,00	2.827.890,98
IV. Otros incrementos patrim. ptes imputación a resultados	-1.020.750,00	0,00	-1.020.750,00
4. Otras deudas	15.621,58	0,00	15.621,58
1. Acreedores por operaciones de gestión	-4.100.000,00	0,00	-4.100.000,00
2. Otras cuentas a pagar	-375.371,14	0,00	-375.371,14
b) Tasas	-5.000.000,00	-5.000.000,00	0,00
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero	1.020.750,00	0,00	1.020.750,00
b) Prestación de servicios	342.000,00	0,00	342.000,00
a) Sueldos, salarios y asimilados	-342.110,95	0,00	-342.110,95
b) Cargas sociales	-932.234,16	0,00	-932.234,16
a) Suministros y otros servicios exteriores	-1.082.195,12	0,00	-1.082.195,12
12. Amortización del inmovilizado	16.790,10	0,00	16.790,10

Se observa que Construcciones tiene un acumulado de ajustes y reclasificaciones que superan la CIREF a efectos de informe.

Si analizamos el detalle de los ajustes y reclasificaciones que afectan a esta partida:

1	3	4	5	11	TOTAL
Registro de gastos devengados en ejercicio	Activación de certificaciones	Por el edificio adscrito al O.A	Por diferencias en vuelo de bienes	Incremento de la amortización del edificio PP	
1. Terrenos	0,00	0,00	2.230.000,00	0,00	2.230.000,00
2. Construcciones	99.822,43	4.100.000,00	339.228,21	355.759,78	-274.315,71
I. Patrimonio aportado	0,00	0,00	-2.574.277,69	-355.759,78	0,00
1. Resultados de ejercicios anteriores	259.927,13	0,00	0,00	0,00	259.572,09
4. Otras deudas	15.621,58	0,00	0,00	0,00	15.621,58
1. Acreedores por operaciones de gestión	-4.100.000,00	0,00	0,00	0,00	-4.100.000,00
2. Otras cuentas a pagar	-375.371,14	0,00	0,00	0,00	-375.371,14
12. Amortización del inmovilizado		5.049,48	0,00	14.743,62	19.793,10

La reclasificación más significativa es la 3. Si eliminamos el efecto de la misma:

1	3	4	5	11	TOTAL	sin recla 3
Registro de gastos devengados en ejercicio	Activación de certificaciones	Por el edificio adscrito al O.A	Por diferencias en vuelo de bienes	Incremento de la amortización del edificio PP		
1. Terrenos	0,00	2.230.000,00	0,00	0,00	2.230.000,00	2.230.000,00
2. Construcciones	99.822,43	339.228,21	355.759,78	-274.315,71	4.620.494,71	520.494,71
I. Patrimonio aportado	0,00	-2.574.277,69	-355.759,78	0,00	-2.930.037,47	-2.930.037,47
1. Resultados de ejercicios anteriores	259.927,13	0,00	0,00	259.572,09	519.499,22	519.499,22
4. Otras deudas	15.621,58	0,00	0,00	0,00	15.621,58	15.621,58
1. Acreedores por operaciones de gestión	-4.100.000,00	0,00	0,00	0,00	-4.100.000,00	0,00
2. Otras cuentas a pagar	-375.371,14	0,00	0,00	0,00	-375.371,14	-375.371,14
12. Amortización del inmovilizado		5.049,48	0,00	14.743,62	19.793,10	19.793,10

El efecto conjunto del resto de los ajustes y reclasificaciones que afectan a Construcciones ya no sería significativo. Por tanto, la reclasificación 3 también calificaría la opinión como salvedad.

PASO 3: Valorar la sobrevaloración/infravaloración de activos, pasivos, gastos, ingresos, patrimonio neto, obligaciones reconocidas.

Al agregar las partidas y comparar las con la materialidad:

	Total	Material individualmente (PASO 1)	Material agregadamente (PASO 2)	Resto
Activo	11.559.646,18	5.000.000,00	4.100.000,00	2.459.646,18
Pasivo	-4.459.749,56	0,00	-4.100.000,00	-359.749,56
Patrimonio neto	-1.122.896,49	0,00		-1.122.896,49
Ingresos	-3.637.250,00	-5.000.000,00		1.362.750,00
Gastos	-2.339.750,13	0,00		-2.339.750,13

El resto de los ajustes y reclasificaciones que no se han considerado en el paso 1 y 2 para calificar la opinión no supondrían una sobrevaloración o infravaloración de activos, pasivos, gastos, ingresos, patrimonio neto.

PASO 4: Valorar si tienen efectos relevantes en la información de las cuentas anuales

En este caso, al observar qué sucede con el resultado del ejercicio como consecuencia de los ajustes:

	Según cuentas anuales formuladas	Salvedades	Cuentas anuales + Salvedades	Resto ajustes y reclasificaciones	Definitivo
Resultado de gestión ordinaria	-7.604.507,81	5.000.000,00	-2.604.507,81	977.000,13	-1.627.507,68
Resultado del ejercicio	-7.019.230,85	5.000.000,00	-2.019.230,85	977.000,13	-1.042.230,72

No se observa que el resto de los ajustes y reclasificaciones afecten al sentido del resultado de gestión ordinaria o al resultado del ejercicio.

Ejemplo 24: Acumulación de incorrecciones procedentes de ejercicios anteriores

El epígrafe 5.2 de la NTIR establece que, a la hora de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas, se tendrá en cuenta el efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores, toda vez que pueden tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual, de acuerdo con el apartado A18 de la NIA-ES-SP 1450.

Auditamos las cuentas anuales correspondientes al ejercicio N de una entidad de derecho público con presupuesto limitativo.

En la auditoría del ejercicio N-2 se identificó un error en el porcentaje aplicado en la dotación a la amortización que daba lugar a una incorrección no material en los estados financieros. Dicho error se ha trasladado a los ejercicios N-1 y N.

El siguiente cuadro resume el efecto en los estados financieros de los tres ejercicios:

	N-2	N-1	N
INMOVILIZADO MATERIAL	182.212.210,95	185.132.323,44	192.248.202,95
Amortización acumulada de Inmovilizado Material	-87.152.572,73	-89.546.594,62	-92.153.712,07
INMOVILIZADO MATERIAL NETO	269.364.783,68	95.585.728,82	100.094.490,88
Incorrección no corregida (Incremento AAIM)	-1.189.232,69	-1.055.538,72	-936.967,59
Incorrecciones acumuladas no corregidas	-1.189.232,69	-2.244.771,41	-3.181.739,00
CIREF A EFECTOS DE INFORME	2.908.882,94	2.726.508,99	2.935.028,07

Solución ejemplo 24:

Como puede apreciarse, el ajuste propuesto en la amortización es inferior a la CIREF a efectos de informe en los tres ejercicios.

Sin embargo, en el ejercicio N su efecto acumulado con las de los ejercicios N-2 y N-1 es superior.

En consecuencia, si la entidad no procede a su corrección, daría lugar a una opinión con salvedades en el informe de auditoría del ejercicio N.

El ajuste a proponer por el auditor sería:

936.967,59	Amortización de inmovilizado (68x)	a	Amortización acumulada de inmovilizado (28x)	3.181.739,00
2.244.771,41	Resultados de ejercicios anteriores (120)			

ASPECTOS CUALITATIVOS DE LA MATERIALIDAD

Los aspectos cuantitativos (magnitud de la incorrección) se refieren a una cantidad que actúa como límite o umbral a partir del cual las incorrecciones se consideran materiales (afectan a la imagen fiel).

Los aspectos cualitativos se fijan en la naturaleza de la incorrección o las circunstancias o contexto en que se produce. Cuanto más significativos son estos factores cualitativos, menos relevancia tendrá el umbral cuantitativo para considerar material una incorrección. Si bien, no podremos considerar relevante una información si su efecto cuantitativo es tan pequeño que no podría afectar razonablemente a las decisiones que tomen los usuarios de los estados financieros.

¿Qué factores cualitativos pueden hacer que cantidades pequeñas sean materiales?

La información es material si cabe esperar razonablemente que su omisión, inexactitud o enmascaramiento influya en las decisiones basadas en dicha información. Se enmascara si la forma de comunicar produce un efecto similar a omitirlo o presentarlo de forma inexacta:

- redacción muy poco clara cuando se trata de una información muy relevante;
- agrupación inadecuada de partidas o transacciones;
- la comprensión de los estados queda mermada por el exceso de información irrelevante hasta el punto de que no se distingue la información material.

En ciertas situaciones, el auditor detecta incidencias en los estados financieros cuyo importe individual o agregado se sitúa por debajo del nivel de materialidad establecido, pero al estar relacionadas con determinadas circunstancias, pueden tener relevancia los factores cualitativos, pudiéndose considerarse el nivel cuantitativo de materialidad a utilizar para evaluar su significatividad menor. Se detallan diferentes situaciones que pudieran ser indicativas:

- Un cambio contable que se produce en unas circunstancias tales que pone en peligro el cumplimiento de un compromiso de la empresa con respecto a su situación financiera.
- No se recoge de forma separada en los estados financieros una partida extraordinaria de ingresos cuando ésta convierte una pérdida en ganancia o bien invierte una tendencia del beneficio, pasando de bajista a alcista.

- La incorrecta clasificación de unos activos entre las categorías de fijo (no corriente) y circulante (corriente).
- Las partidas que resultan de hechos o transacciones anormales o inusuales.
- La incidencia se relaciona con la incorrecta selección o aplicación de una política contable que es probable que tenga efectos significativos en la elaboración de los estados financieros en el futuro.
- Transacciones con partes vinculadas (como administradores y entidades participadas), ya que poseen un alto grado de determinación subjetiva sobre los efectos que las mismas producen en el patrimonio de la entidad.
- Las irregularidades o fraudes, ya que pueden ser relevantes para evaluar la fortaleza del sistema de control interno de la entidad, que puede condicionar de forma importante su desenvolvimiento actual y futuro.
- Incumplimientos de la normativa legal, en especial la relativa a la distribución de los resultados, a la dotación y aplicación de reservas legales y estatutarias, a la legislación mercantil concerniente a la retribución de los administradores y a contingencias fiscales.
- La subjetividad implícita de determinadas partidas. Dado el carácter subjetivo de las estimaciones contables, la información correspondiente está sujeta por naturaleza a sesgo o desviación entre el valor estimado y el valor real desconocido en el momento de informar, por lo que la evaluación de su significatividad debe efectuarse con mayor laxitud que con partidas de medición objetiva.
- La omisión de información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las cuentas auditadas. Hace referencia a las notas explicativas que deben suministrarse en la memoria, en especial a los errores en la exposición de los principios y criterios contables aplicados y la omisión o inadecuada descripción de los cambios contables efectuados, de las partidas extraordinarias o no recurrentes y de determinados hechos posteriores.
- La causa del error o desviación.
- La susceptibilidad de una partida al error. Los errores en las partidas de tesorería, por ejemplo, que son más susceptibles de robo, pueden preocupar más al auditor ante la posible existencia de errores o fraudes en otras cuentas.

- El grado de fiabilidad esperado. Los usuarios de la información financiera y del informe suelen esperar un alto grado de confiabilidad en ciertas partidas, como las de tesorería o las de capital, por lo que una desviación no muy elevada en las mismas puede motivar mayor desconfianza que la que se pudiera motivar por desviaciones más importantes en otro tipo de partidas. Otro ejemplo, es más aceptable un error en la medición de un pasivo contingente que en la cifra de acreedores que se puede medir con más exactitud.
- Las desviaciones que inciden en la determinación del resultado o en el patrimonio suelen ser más importantes que las que solamente inciden en el balance o en la cuenta de resultados.
- Incidencias en los estados financieros que provocan un cambio de signo en los resultados o la modificación de alguna tendencia.
- Las incidencias que de otra forma no serían importantes, pueden ser significativas si afectan a determinadas obligaciones contractuales o requisitos de financiación.
- Incidencias que de otra manera serían poco importantes, pueden ser significativas si afectan a la tendencia de los resultados obtenidos por la entidad o conllevan la presentación de ganancias en vez de pérdidas, o viceversa.
- La descripción inadecuada o indebida de una política contable cuando es probable que los usuarios se formen una idea equivocada debido a dicha explicación.
- La falta de revelación del incumplimiento o violación de requerimientos normativos cuando es probable que la consiguiente imposición de restricciones pueda mermar de forma significativa la capacidad operativa de la entidad.

Ejemplo 25: Salvedad por aspectos cualitativos

Un equipo de auditoría está realizando el trabajo de revisión de las cuentas anuales de la Entidad ZZ correspondientes al ejercicio N, y se están valorando los resultados obtenidos de cara a la emisión de la opinión de auditoría.

A este respecto, en relación con las Transferencias y subvenciones, se sabe que al cierre del ejercicio N, la Entidad ha registrado ingresos procedentes de Transferencias y subvenciones recibidas por importe de 93.017.210,18 euros. De dicho importe total, 74.996.071,06 euros corresponden a transferencias recibidas del Ministerio de adscripción para la financiación de gastos corrientes y de capital, y 420.613,49 euros corresponden a ingresos imputados como consecuencia de la amortización de inmovilizado subvencionado.

Se ha solicitado a la Entidad información acerca de la naturaleza y composición de los 17.600.525,63 euros restantes que se presentan en la partida de Transferencias y subvenciones recibidas. La Entidad no ha podido facilitar dicha información.

Como procedimiento alternativo, se han analizado los asientos del libro diario de la entidad. Filtrando por las cuentas afectadas, el libro diario presenta 425 registros, incluyendo movimientos al debe y al haber, todos ellos descritos como “Del resto de entidades” o “De la entidad o entidades propietarias”. Dicha información no permite conocer la composición de la cuenta ni, por tanto, verificar la correcta presentación de estos ingresos. Ello requeriría un análisis y seguimiento individualizados de cada registro del libro diario.

La anterior circunstancia constituye una limitación al alcance del trabajo, que afecta al importe señalado anteriormente (17.600.525,63 euros) del saldo total de la partida de Transferencias y subvenciones recibidas.

A su vez, la Entidad recibe subvenciones de diversos organismos para la ejecución de proyectos plurianuales de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, así como para la contratación de personal durante varios ejercicios. Registra dichas subvenciones a partir de un listado que contiene la siguiente información por proyecto: identificación, presupuesto total, cobros totales recibidos al cierre del ejercicio, cobros recibidos en el ejercicio auditado, gastos totales realizados con cargo al proyecto al cierre del ejercicio y pasivo asociado a la subvención.

El listado anterior no incluye información acerca de los gastos realizados en el ejercicio N, por lo que el equipo de auditoría no ha podido verificar el importe de los ingresos imputados a dicho ejercicio como consecuencia de estas subvenciones.

Se ha solicitado a la Entidad información acerca de la cuenta en la que se han registrado tales ingresos, indicándose que dichos ingresos deben localizarse individualmente, por importe, en el libro diario de la entidad.

Por otra parte, el equipo ha seleccionado una muestra de los proyectos incluidos en el listado facilitado y, para dicha muestra, se ha solicitado la documentación acreditativa de la información presentada en el mismo, hallándose discrepancias que no ha sido posible conciliar, por lo que no puede validarse la información del listado en el que se basa el registro de estas subvenciones.

Las deficiencias de información y de control interno descritas en este apartado constituyen una limitación al alcance del trabajo, e impiden verificar el correcto registro de estas subvenciones. Al cierre del ejercicio N, estas subvenciones han dado lugar al registro de pasivos transformables en subvenciones por importe de 21.431.338 euros y de derechos de cobro por importe de 13.038.366,06 euros. En cuanto a los ingresos, según lo descrito en esta salvedad, no es posible realizar una cuantificación.

La cuenta de resultado económico patrimonial tiene registrada la siguiente información:

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales		2.913.038,27	3.011.428,75
720, 721, 722, 723, 724, 725, 726, 727, 728, 73	a) Impuestos			
740, 742	b) Tasas		2.913.038,27	3.011.428,75
744	c) Otros ingresos tributarios		0,00	
729	d) Cotizaciones sociales			
	2. Transferencias y subvenciones recibidas		93.017.210,18	79.467.708,45
	a) Del ejercicio		92.596.596,69	79.102.894,70
751	a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio		16.966.629,25	6.100.634,70
750	a.2) transferencias		75.629.967,44	73.002.260,00
752	a.3) subvenciones recibidas para la cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial			0,00
7530	b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero		420.613,49	364.813,75
754	c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras			0,00
	3. Ventas netas y prestaciones de servicios		101.601.576,93	112.795.287,22
700, 701, 702, 703, 704, (706), (708), (709)	a) Ventas netas			
741, 705	b) Prestación de servicios		101.601.576,93	112.795.287,22
707	c) Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades			
71*, 7930, 7937, (6930), (6937)	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor		0,00	0,00
780, 781, 782, 783	5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado		0,00	0,00
776, 777	6. Otros ingresos de gestión ordinaria		4.837.470,55	4.477.169,31
795	7. Excesos de provisiones		74.711,03	5.367,43
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)		202.444.006,96	199.756.961,16

En la memoria de cuentas anuales de la Entidad (nota 14) se establece la siguiente información:

14. TRANSFERENCIAS, SUBVENCIONES Y OTROS INGRESOS Y GASTOS

Información en cuadros F.14.

En los cuadros F.14 que se integran en RED.coa, se contiene adicionalmente la siguiente información que indica del volumen total que constituye esta partida (93 M€ aproximadamente), 75,6M€ son transferencias corrientes y de capital y 17M€ corresponden a subvenciones recibidas de distintas instituciones públicas y privadas.

La situación descrita al inicio va a suponer que el informe de auditoría contenga salvedades por limitaciones al alcance del trabajo, que afectan tanto al balance como a la cuenta de resultado económico patrimonial.

Adicionalmente, el equipo de auditoría está valorando si incluir una salvedad de naturaleza cualitativa respecto del detalle narrativo de la Nota 14 de la memoria.

¿La información que contiene dicha nota de la memoria de la entidad es suficiente a efectos de lo que determina el marco financiero aplicable a la entidad – PGCP?

Se sabe que la materialidad calculada a efectos de emisión de opinión de auditoría asciende a 2,5 millones de euros.

Solución Ejemplo 25:

Al igual que con cualquier otra incorrección, el auditor ha de determinar si son materiales las incorrecciones en la información a revelar debidas a información incompleta, omitida o inexacta, a menos que sean claramente triviales.

La información a revelar puede tener un contenido narrativo en lugar de cifras monetarias o bien ser una combinación de ambos. La determinación del carácter material de las incorrecciones en las revelaciones de carácter narrativo en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, depende de si, a juicio profesional del auditor, pueden afectar a las decisiones de los usuarios. Sin ánimo de exhaustividad podrían resultar materiales, entre otras:

- a) La descripción incorrecta de una política contable relacionada con una partida significativa en el balance, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.*
- b) Omisión de información relevante en materia presupuestaria en entidades con presupuesto limitativo o informaciones referentes a la financiación afectada, o a remanentes de tesorería.*

En este caso, atendiendo a lo que requiere el marco contable de aplicación a la Entidad, en lo relativo a las transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos,

14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.

Se informará sobre:

- 1. Importe y características de las transferencias y subvenciones recibidas, cuyo importe sea significativo, así como sobre el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para la percepción y disfrute de las subvenciones y el criterio de imputación a resultados.
(.....).*
- 3. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los ingresos o a los gastos de la entidad.*

se considera significativa la omisión de información respecto al cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para la percepción de las subvenciones y el criterio de imputación a resultados, por lo que se propondría incluir una salvedad de naturaleza cualitativa. El importe afectado a dichas subvenciones asciende a 17 millones euros, aproximadamente.

CAPÍTULO VI: PLANTILLA PARA EL CÁLCULO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA

Como complemento a esta Guía, se ha diseñado una plantilla (en formato Excel) con la finalidad de que pueda ser utilizada para la determinación de las distintas cifras o umbrales de importancia relativa que fija la NTIR, siempre de acuerdo con el juicio profesional del auditor.

Para un adecuado entendimiento de su funcionamiento, se aconseja la lectura de este capítulo acompañado de la plantilla, con el fin de seguir de forma gráfica y más sencilla las referencias que se citan a continuación.

Se puede acceder a la plantilla mediante el enlace disponible en la página de descarga de la guía

La plantilla (acompañada de sus instrucciones) contiene una serie de pestañas en las que se recoge el proceso secuencial referido en el capítulo anterior y se van detallando los diferentes pasos a considerar.



**OFICINA
NACIONAL DE
AUDITORÍA**

INSTRUCCIONES PARA CUMPLIMENTAR LA PLANTILLA



NT IR o materialidad en las auditorías de EEFs del SEP (18/04/2023)

1. En primer lugar, el auditor debe determinar la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (CIREF). Para ello, situados en la pestaña "CÁLCULO CIREF", deben seguirse los siguientes pasos:

1. Selección de referencias y porcentajes a aplicar:

a. Selección del tipo de entidad a auditar:

- Determinación del sector público de adscripción: situados en la celda B11, abra el desplegable y elija la opción correspondiente.
- Selección de la forma jurídica correspondiente a la entidad auditada, a partir del menú desplegable de la celda C11.

b. Determinación de la magnitud de referencia:

b.1. Selección de la magnitud según la aplicación del cuadro 1 de la NTIR. Una vez seleccionada la forma jurídica en el apartado "a" anterior, la plantilla traslada esta información de manera automática al apartado "TIPO DE ENTIDAD" de la celda B26. En base a ello y en aplicación estricta del cuadro 1 de la NTIR, la plantilla proporciona al auditor la magnitud que debe tomarse como referencia para el cálculo de la CIREF (celda C26). Si la opción seleccionada es "Entidad Pública Empresarial", se deberá pasar directamente al apartado b.4. de la plantilla.

Para la valoración de la idoneidad de la magnitud seleccionada, se incluirá la cifra que dicha magnitud alcance en las cuentas

INSTRUCCIONES
RESUMEN
CÁLCULO CIREF
VALORACIÓN DEL RIM
CÁLCULO CIRET
CÁLCULO TS

La pestaña "RESUMEN" se retroalimenta con los datos que se van introduciendo en el resto de las pestañas, por lo que el único dato a cumplimentar es la denominación de la entidad auditada.

	INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO
	ENTIDAD:
	AÑO:
	DESCRIPCIÓN:

RESUMEN DATOS CÁLCULOS IR

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD	
SECTOR PÚBLICO	
TIPO DE ENTIDAD	
MAGNITUD DE REFERENCIA	
TAMAÑO DE LA ENTIDAD	
PORCENTAJE A APLICAR (%)	
CIREF A EFECTOS DE PLANIFICACIÓN s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	
CIREF A EFECTOS DE PLANIFICACIÓN s/ EEFF FORMULADOS (euros)	
CIREF-TSI (magnitud)	
CIREF-TSI s/EEFF PRELIMINARES (euros)	
CIREF-TSI s/EEFF FORMULADOS (euros)	
CIRET s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	
CIRET s/ EEFF FORMULADOS (euros)	
CIRET-TSI s/EEFF PRELIMINARES (euros)	
CIRET-TSI s/EEFF FORMULADOS (euros)	
ICI s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	
ICI s/ EEFF FORMULADOS (euros)	
ICI A EFECTOS DE INFORME (euros)	
CIREF A EFECTOS DE INFORME (euros)	
CIREF-TSI (euros)	

►	INSTRUCCIONES	RESUMEN	CÁLCULO CIREF	VALORACIÓN DEL RIM	CÁLCULO
---	---------------	----------------	---------------	--------------------	---------

1. Pestaña "CÁLCULO CIREF".

En primer lugar, el auditor debe determinar la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (CIREF) en la fase de planificación de la auditoría.

Para ello, deberá situarse en la pestaña "CÁLCULO CIREF", y seguir los siguientes pasos:

1. La selección de referencias y porcentajes a aplicar. Ello implica:

- La determinación de tipo de entidad a auditar. Para ello, se seleccionarán el sector público de adscripción (celda B11) y la forma jurídica correspondiente a la entidad auditada (celda C11), en ambos casos, abriendo el desplegable y eligiendo la opción correspondiente.

SECTOR PÚBLICO	TIPO DE ENTIDAD

Con carácter general, una vez cumplimentado el cuadro anterior, en el **apartado b.1.** se muestra la magnitud de referencia de acuerdo con el Cuadro 1 NTIR:

TIPO DE ENTIDAD	MAGNITUD SEGÚN NTIR

En el **apartado b.1** se calcula la volatilidad de la magnitud seleccionada para un periodo de cinco ejercicios. Para ello, el auditor cumplimentará los datos correspondientes, incluyendo del ejercicio auditado, en la celda correspondiente al "EJERCICIO N"; las del ejercicio anterior, en la celda reservada al "EJERCICIO N-1" y así sucesivamente con los tres restantes. La plantilla calculará de forma automática la media de los cinco ejercicios y el porcentaje de desviación.

MAGNITUD SEGÚN NTIR	EJERCICIO N	EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)	EJERCICIO (N-3)	EJERCICIO (N-4)	MEDIA (euros)	DESVIACIÓN (%)

La representatividad de la referencia no es posible calcularla de forma automática, ya que dependerá de la casuística de la entidad auditada, por lo que se propone al auditor su examen en la **pestaña "ANÁLISIS REPRESENTATIVIDAD"**.

Una vez realizado este análisis, en el apartado b.2 se indicará si la magnitud de referencia es adecuada o no, seleccionando la opción en el menú desplegable:

b.2. El auditor considera estable y representativa la magnitud predeterminada

En el caso de que la opción seleccionada sea "Sí", la plantilla remite directamente al **apartado b.4** (entidades públicas empresariales o Mutua de Accidentes de trabajo).

En caso de que la opción seleccionada sea "No", el auditor deberá determinar la magnitud de referencia para el cálculo de la CIREF. Para ello, el **apartado b.3** contiene una tabla en la que se puede analizar la volatilidad de diferentes magnitudes, conforme a lo señalado para el apartado b.1:

	EJERCICIO N	EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)	EJERCICIO (N-3)	EJERCICIO (N-4)	MEDIA (euros)	DESVIACIÓN (%)

El estudio de la representatividad de cada partida se propone realizarla en la pestaña "ANÁLISIS REPRESENTATIVIDAD", igual que en el escenario anterior.

Una vez concluido el análisis, se indicará la referencia seleccionada siguiendo la denominación fiel que figura en el Cuadro 1 de la NTIR (Ejemplo: si la magnitud seleccionada es el total de gastos, deberá introducirse en el siguiente cuadro (celda D47) la expresión "GASTOS TOTALES"), salvo si es el activo, en cuyo caso deberá incluirse la expresión "ACTIVO TOTAL":

Por tanto, según el juicio del auditor, la magnitud seleccionada es:

En los casos en que la forma jurídica de la entidad auditada sea "Entidad Pública Empresarial", o "Mutua colaboradora con la Seguridad Social", para las que el Cuadro 1 de la NTIR fija dos referencias, se deberá pasar directamente al apartado b.4. El auditor debe cerciorarse de que la referencia seleccionada es la más idónea para la entidad auditada, como siempre, en base a los criterios de presentar una menor volatilidad y una mayor representatividad en cuanto a los elementos de los estados financieros y las partidas en las que se centra la atención de los usuarios.

La tabla contenida en el apartado b.4 permite analizar la volatilidad:

	EJERCICIO N	EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)	EJERCICIO (N-3)	EJERCICIO (N-4)	MEDIA	DESVIACIÓN (%)
ACTIVO TOTAL							
PATRIMONIO NETO							

Como ya se mencionó, el análisis de la representatividad se aconseja realizarla en la pestaña "ANÁLISIS REPRESENTATIVIDAD".

El resultado del análisis se indicará en el mismo apartado:

CONCLUSIÓN:	
A la vista de lo anterior, la magnitud de referencia para el cálculo de la CIREF es:	

b) Determinación del tamaño de la entidad auditada.

En el apartado c.1 se incluirán los datos correspondientes a las magnitudes consideradas por la NTIR para el cálculo del tamaño de las entidades, distinguiendo si la auditoría se realiza en base a estados preliminares o formulados:

	ESTADOS FINANCIEROS PRELIMINARES	ESTADOS FINANCIEROS FORMULADOS	ESTADOS FINANCIEROS DE EJERCICIOS ANTERIORES	
			EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)
ACTIVO TOTAL				
IMPORTE NETO CIFRA NEGOCIOS o INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA				
PLANTILLA MEDIA				

Tras su comparación con las cifras establecidas en el cuadro 2 de la NTIR, el auditor determinará el tamaño de la entidad auditada, a partir del menú desplegable:

TAMAÑO DE LA ENTIDAD AUDITADA	
--------------------------------------	----------------------

Tanto la magnitud de referencia seleccionada y recogida en el apartado "CONCLUSIÓN" (celda E67), como el tamaño de la entidad (celda C91), se trasladan de forma directa a las celdas C96 y C97:

MAGNITUD	
TAMAÑO DE LA ENTIDAD AUDITADA	
PORCENTAJE APLICABLE	

A continuación, la plantilla contiene una serie de preguntas para determinar si la auditoría se realiza en base a estados financieros preliminares y si estos se consideran representativos o si se consideran más representativos los auditados correspondientes al ejercicio anterior.

a. Complétense las tablas siguientes con las cifras correspondientes al ejercicio auditado (datos en euros):

a.1. ¿La auditoría se inicia en base a estados financieros preliminares?

a.2. En caso de auditarse estados financieros preliminares, ¿el auditor considera que son representativos?

a.3. En caso de que se haya seleccionado "No" en el apartado anterior, seleccionar una de las siguientes opciones

Según la información anterior, la CIREF será:

	EEFF PRELIMINARES	EEFF FORMULADOS
ACTIVO TOTAL		
PATRIMONIO NETO		
GASTOS TOTALES		
GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA		
OBLIGACIONES RECONOCIDAS		

En el apartado a.4 se realiza de forma automática el cálculo de la CIREF en base a los datos facilitados:

MAGNITUD DE REFERENCIA			PORCENTAJE (%)	CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)
	EEFF PRELIMINARES	EEFF FORMULADOS			

En el caso de que la auditoría se inicie con estados preliminares, se aconseja completar el cálculo cuando el auditor cuente con las cuentas anuales, una vez formuladas.

2. Pestaña "VALORACIÓN DEL RIM"

La NTIR establece el procedimiento para el cálculo de la CIRET en base a varios elementos, siendo uno de ellos el riesgo de incorrección material (RIM) que puede considerarse que tiene la entidad auditada, el cual se determina en función de la evaluación de dos factores: el riesgo inherente y el de control. La NTIR no determina cómo se evalúan esos dos factores. Sin embargo, la plantilla proporciona una fórmula para su evaluación en la pestaña "VALORACION DEL RIM".

En el **apartado a.** se evalúa el riesgo inherente en base a seis cuestiones que el auditor debe valorar según a su juicio profesional:

FACTOR	RESPUESTA	PUNTUACIÓN
Entidad y entorno		
Factores externos		
Complejidad de los cálculos		
Susceptibilidad al fraude		
Grado de subjetividad y estimaciones realizadas		
Competencia del personal		

El auditor incluirá su valoración en la columna “respuesta”, en función de las opciones que se contienen en del menú desplegable (Bajo, medio, alto), y automáticamente se asignará una puntuación. Igualmente, la plantilla calcula de forma automática la valoración general, que se traslada a la tabla del apartado c.

En el **apartado b.** se realiza la evaluación del riesgo de control, partiendo de la evaluación del control interno realizada por el auditor. Para ello se ha seguido el Anexo III.-Evaluación IGAE, de la “*Guía de ayuda para elaborar la descripción del sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad y la evaluación de los principales riesgos asociados a la generación de las cuentas anuales*” en el marco de la Nota técnica de la ONA 1/2023³³:

FACTOR	RESPUESTA	PUNTUACIÓN
Entorno de control interno		
Identificación y evaluación de riesgos de información financiera		
Sistema de información y comunicación		
Actividades de control específicas		
Supervisión del funcionamiento del sistema		
VALORACIÓN GENERAL RC		

Como en el caso anterior, la columna “respuesta” contiene un menú desplegable que el auditor debe completar, asignándole a cada una de ellas una puntuación de forma automática y, de la misma forma, se determina la valoración general, que se traslada a la tabla del apartado c.

Una vez cumplimentados los dos apartados anteriores, el apartado c. determina automáticamente la valoración del RIM:

Riesgo inherente	Riesgo de Control	RIM

³³ Basada en los cinco componentes del sistema de control interno delimitados en el modelo COSO.

3. Pestaña “CALCULO CIRET”

En el apartado a. de esta pestaña se reproduce la matriz para el cálculo de la CIRET incluida en el cuadro 4 de la NTIR:

FACTOR	RESPUESTA	PUNTOS
1. Conocimiento de la entidad		
2. RIM resultante cuadro 3		
3. Naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores		
4. Expectativas del auditor sobre las incorrecciones del ejercicio a auditar		
TOTAL PUNTUACIÓN		

La respuesta a la cuestión 2 se traslada de forma automática de la pestaña anterior (“VALORACIÓN DEL RIM”).

El resto de las cuestiones se cumplimentarán por el auditor en base a su juicio profesional, con ayuda del menú desplegable incluido para cada una de ellas.

La puntuación total es la suma de los puntos de las respuestas y se calcula de forma automática.

En el apartado b se realiza también de forma automática el cálculo de la CIRET. Para ello, se habrá volcado el importe de la CIREF de la pestaña correspondiente y la puntuación total de la tabla del apartado a anterior.

El porcentaje a aplicar de acuerdo con el cuadro 5 de la NTIR se calcula de forma automática:

	EEFF PRELIMINARES (euros)	EEFF FORMULADOS (euros)
CIREF (euros)		
FACTORES DE RIESGO		
TOTAL PUNTUACIÓN		
PORCENTAJE APLICABLE (%) (1)		
CIRET (euros)		
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)		
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)		

4. Pestaña “CÁLCULO TSI”

Esta pestaña permite al auditor documentar su evaluación en caso de que considere necesario determinar una materialidad o cifra de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, de acuerdo con el apartado 4.2 de la NTIR.

El auditor podrá evaluar diferentes referencias y porcentajes a aplicar en la tabla que se incluye al efecto:

DENOMINACIÓN PARTIDA	EEFF PRELIMINARES	EEFF FORMULADOS (euros)	PORCENTAJE (%)	CIREF-TSI s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF-TSI s/ EEFF FORMULADOS (euros)

Asimismo, documentará su decisión:

Por tanto, a juicio del auditor, la CIREF-TSI determinada será:

DENOMINACIÓN PARTIDA	PORCENTAJE (%)	CIREF-TSI s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF-TSI s/ EEFF FORMULADOS (euros)

El cálculo de la CIREF-TSI y la CIRET-TSI se obtiene de forma automática:

	EEFF PRELIMINARES (euros)	EEFF FORMULADOS (euros)
CIREF-TSI (euros)		
PORCENTAJE APLICABLE (%) (1)		
CIRET-TSI (euros)		
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%) (2)		
CIRET-TSI S/ EEFF PRELIMINARES (euros)		

5. Pestaña "ICI"

La plantilla calcula el importe de las incorrecciones claramente insignificantes (ICI) de forma directa, en base a la CIREF calculada:

CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	
CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)	
CIREF A EFECTOS DE INFORME (euros)	

Para ello, aplica el porcentaje del 5% de la CIREF establecido con carácter general; si bien se da la posibilidad al auditor de determinar uno diferente, si lo estima procedente de acuerdo con el apartado 4.5 de la NTIR. Para ello deberá responder a las siguientes cuestiones:

a.1. En base a su juicio profesional, ¿el auditor considera que existen riesgos excepcionales que requieren la modificación del porcentaje previsto en el apartado 34 de la NTIR?

a.2. Por tanto, el porcentaje a aplicar a la CIREF para la determinación de las ICI será:

Si se considera adecuado el porcentaje del apartado 34 de la NTIR

Si se aplica un porcentaje distinto al del apartado 34 de la NTIR

Una vez determinado el porcentaje, se calcula de forma automática la cifra de ICI:

ICI s/ EEFF PRELIMINARES	
ICI s/ EEFF FORMULADOS	
ICI A EFECTOS DE INFORME	

6. Pestaña “CIREF INFORME”

Una vez obtenidos los resultados de la auditoría, en esta pestaña se calcula la CIREF a efectos de informe, una vez computados los ajustes que afecten a la magnitud seleccionada.

MAGNITUD SELECCIONADA	PORCENTAJE (%)	IMPORTE MAGNITUD s/EEFF ANTES AJUSTES (euros)	TOTAL AJUSTES Y RECLASIFICACIONES A LA MAGNITUD (euros)	IMPORTE MAGNITUD s/EEFF TRAS AJUSTES (euros)	CIREF INFORME (euros)

El único dato por cumplimentar por el auditor será el de los ajustes que afectan a la magnitud de referencia para el cálculo de la CIREF de planificación, que deberán haber sido documentados en la matriz y en la hoja resumen de ajustes y reclasificaciones.

En el caso de que se haya calculado una CIREF-TSI, se procederá de la misma forma:

MAGNITUD SELECCIONADA	PORCENTAJE (%)	IMPORTE PARTIDA s/EEFF ANTES AJUSTES (euros)	TOTAL AJUSTES Y RECLASIFICACIONES A LA MAGNITUD (euros)	IMPORTE PARTIDA s/EEFF TRAS AJUSTES (euros)	CIREF-TSI INFORME (euros)

7. Pestañas “OBSERVACIONES”

Con carácter general, la plantilla está protegida con objeto de que las fórmulas y relaciones que incluye no sean modificadas.

Sin embargo, se han habilitado seis pestañas de observaciones para que el auditor documente las cuestiones que considere oportunas, por ejemplo, el análisis de la conveniencia o no del cálculo de una TSI; las cuentas anuales de la entidad auditada correspondientes a los últimos ejercicios, etc.

Ejemplo 26: Proceso completo de cálculo de la IR

Auditamos las cuentas anuales de la entidad EFE correspondientes al ejercicio N. EFE es una “Entidad de derecho público integrada en el sector público empresarial”, cuyas principales magnitudes para los cinco últimos ejercicios son (importes en euros):

MAGNITUD	N-4	N-3	N-2	N-1	N
TOTAL ACTIVO	12.894.350,00	13.032.717,00	13.450.440,00	13.025.265,00	13.846.800,00
PATRIMONIO NETO	12.693.738,00	12.953.678,00	13.125.321,00	12.738.999,00	13.679.482,00
IMPORTE NETO CIFRA NEGOCIOS	709.519,00	754.872,00	760.220,00	754.400,00	844.300,00
INGRESOS TOTALES	1.787.987,88	1.962.667,20	1.832.130,20	1.774.400,00	2.362.699,00
GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA	-3.702.467,00	-3.636.987,00	-3.878.215,00	-4.303.456,00	-3.905.162,00
GASTOS TOTALES	-3.703.217,00	-3.637.158,00	-3.786.715,00	-4.303.456,00	-3.906.466,00
PLANTILLA MEDIA	133	133	135	134	134

Adicionalmente, sus estados financieros formulados correspondientes al ejercicio N son los siguientes:

ACTIVO	N	N-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE	8.507.853,00	3.311.929,00
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE	26.509,00	60.184,00
3. PATENTES, LICENCIAS, MARCAS Y SIMILARES	0,00	1.984,00
5. APLICACIONES INFORMÁTICAS	26.509,00	58.200,00
II. INMOVILIZADO MATERIAL	4.568.220,00	616.416,00
1. TERRENOS Y CONSTRUCCIONES	2.038.333,00	80.000,00
2. INSTALACIONES TÉCNICAS, Y OTRO INMOVILIZADO MATERIAL	529.887,00	536.416,00
3. INMOVILIZADO EN CURSO Y ANTICIPOS	2.000.000,00	0,00
III. INVERSIONES INMOBILIARIAS	0,00	0,00
IV. INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A LARGO PLAZO	270.454,00	90.152,00
1. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO	270.454,00	90.152,00
V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	3.642.670,00	2.545.177,00
2. CRÉDITOS A TERCEROS	3.642.670,00	2.545.177,00
VI. ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO	0,00	0,00
B) ACTIVO CORRIENTE	5.338.947,00	9.713.336,00
I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA	0,00	0,00
II. EXISTENCIAS	0,00	0,00
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	1.730.630,00	273.510,00
1. CLIENTES POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS	224.730,00	214.390,00
3. DEUDORES VARIOS	225,00	225,00
4. PERSONAL	67.291,00	58.895,00
6. OTROS CRÉDITOS CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	1.438.384,00	0,00
IV. INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A CORTO PLAZO	0,00	0,00
V. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO	0,00	0,00
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	0,00	0,00
VII. EFECTIVO Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	3.608.317,00	9.439.826,00
1. TESORERÍA	3.608.317,00	9.439.826,00
TOTAL ACTIVO (A+B)	13.846.800,00	13.025.265,00

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N	N-1
A) PATRIMONIO NETO	13.679.482,00	12.738.999,00
A-1) FONDOS PROPIOS	8.795.232,00	10.338.999,00
I. CAPITAL	601.012,00	601.012,00
1. CAPITAL ESCRITURADO	601.012,00	601.012,00
II. PRIMA DE EMISIÓN	0,00	0,00
III. RESERVAS	0,00	0,00
IV. (ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN PATRIMONIO PROPIAS)	0,00	0,00
V. RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	9.737.987,00	12.267.043,00
1. REMANENTE	9.737.987,00	12.267.043,00
VI. OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS	0,00	0,00
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	(1.543.767,00)	(2.529.056,00)
VIII. (DIVIDENDO A CUENTA)	0,00	0,00
IX. OTROS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO NETO	0,00	0,00
A-2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR	0,00	0,00
I. ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA	0,00	0,00
II. OPERACIONES DE COBERTURA	0,00	0,00
III. OTROS	0,00	0,00
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS	4.884.250,00	2.400.000,00
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.486,00	0,00
I. PROVISIONES A LARGO PLAZO	0,00	0,00
II. DEUDAS A LARGO PLAZO	3.486,00	0,00
3. ACREEDORES POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	3.486,00	0,00
III. DEUDAS CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A LARGO PLAZO	0,00	0,00
IV. PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO	0,00	0,00
V. PERIODIFICACIONES A LARGO PLAZO	0,00	0,00
C) PASIVO CORRIENTE	163.832,00	286.266,00
I. PASIVOS VINCULADOS CON ACTIV. NO CRTES MANTENIDOS PARA LA VTA	0,00	0,00
II. PROVISIONES A CORTO PLAZO	0,00	0,00
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	20.106,00	0,00
3. ACREEDORES POR ARRENDAMIENTO FINANCIERO	20.106,00	0,00
IV. DEUDAS CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A CORTO PLAZO	0,00	0,00
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	143.726,00	286.266,00
1. PROVEEDORES	(2.200,00)	1.500,00
3. ACREEDORES VARIOS	57.690,00	13.817,00
6. OTRAS DEUDAS CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	88.236,00	270.949,00
VI. PERIODIFICACIONES A CORTO PLAZO	0,00	0,00
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	13.846.800,00	13.025.265,00

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	N	N-1
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios	844.300,00	754.400,00
Ingresos cursos y seminarios	844.300,00	754.400,00
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	159.999,00	0,00
Trabajos realizados para Inmovilizado material en curso	159.999,00	0,00
4. Aprovisionamientos	0,00	-2.000,00
Compras de otros aprovisionamientos	0,00	-2.000,00
5. Otros ingresos de explotación	1.262.400,00	972.000,00
Subvenciones explotación	1.262.400,00	972.000,00
6. Gastos de personal	-3.194.272,00	-3.654.649,00
Sueldos y Salarios	-2.482.281,00	-2.881.412,00
Seguridad Social a cargo de la empresa	-662.924,00	-725.132,00
Asistencias Consejo	-40.212,00	-39.424,00
Otros Gastos Sociales	-8.855,00	-8.681,00
7. Otros gastos de explotación	-526.189,00	-484.952,00
Arrendamientos y Cánones	-32.944,00	-32.279,00
Reparaciones y Conservación	-4.289,00	-4.193,00
Servicios de profesionales independientes	-108.078,00	-162.527,00
Transportes	-9.409,00	-9.117,00
Primas de Seguros	-5.125,00	-4.990,00
Publicidad y Propaganda	-5.170,00	-5.024,00
Suministros	-194.496,00	-187.013,00
Otros Servicios	-63.220,00	-61.439,00
Otros Tributos	-11.212,00	-7.012,00
Otros gastos de gestión Becas Alumnos	-12.096,00	-11.358,00
Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	-80.150,00	0,00
8. Amortización del inmovilizado	-176.840,00	-161.855,00
Dot Amortiz I. Intangible	-34.255,00	-34.014,00
Dot Amortiz I. Material	-142.585,00	-127.841,00
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	-7.861,00	0,00
Pérdidas procedentes del Inmovilizado Material	-301,00	0,00
Gastos excepcionales	-7.560,00	0,00
A1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)	-1.638.463,00	-2.577.056,00
12. Ingresos financieros	96.000,00	48.000,00
Ingresos de créditos	96.000,00	48.000,00
13. Gastos financieros	-1.304,00	0,00
Intereses de créditos	-624,00	0,00
Otros Gastos Financieros	-680,00	0,00
A2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)	94.696,00	48.000,00
A3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS =A1)+A2)	-1.543.767,00	-2.529.056,00
17. Impuesto sobre beneficios		
A4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	-1.543.767,00	-2.529.056,00
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		
18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos		
A5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)	-1.543.767,00	-2.529.056,00

Solución ejemplo 26:

1. Determinación de la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (CIREF) al establecer la estrategia global de auditoría.

a) Determinación de las referencias previstas en la NTIR

En el caso de EFE, al tratarse de una entidad de derecho público integrada en el sector público empresarial la magnitud prevista en dicho cuadro es “Activo”:

TIPO DE ENTIDAD	REFERENCIA	CIREF	
		Mediana o pequeña	Grande
Sector público administrativo con presupuesto estimativo			
Consortios del sector público administrativo Centros universitarios UNED y sus centros asociados	Gastos de gestión ordinaria	5%	3%
Fondos sin personalidad jurídica.	Activo	0,7%	0,5%
Entidades de derecho público integradas en el sector público administrativo	Gastos totales	5%	3%
Sector público administrativo con presupuesto limitativo			
Agencias estatales Autoridades administrativas independientes Entidades de derecho público integradas en el Sector público administrativo Organismos Autónomos	Gastos totales	5%	3%
Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social	Activo	0,7%	0,5%
	Patrimonio Neto	1,5%	1%
Sector público empresarial			
Consortios del sector público empresarial	Gastos de gestión ordinaria	5%	3%
Entidades de derecho público integradas en el sector público Empresarial	Activo	0,7%	0,5%
Entidades públicas empresariales	Patrimonio Neto	1,5%	1%
	Activo	0,7%	0,5%
Autoridades Portuarias	Activo	0,7%	0,5%
Sector público fundacional			
Fundaciones del sector público	Gastos de gestión ordinaria	5%	3%

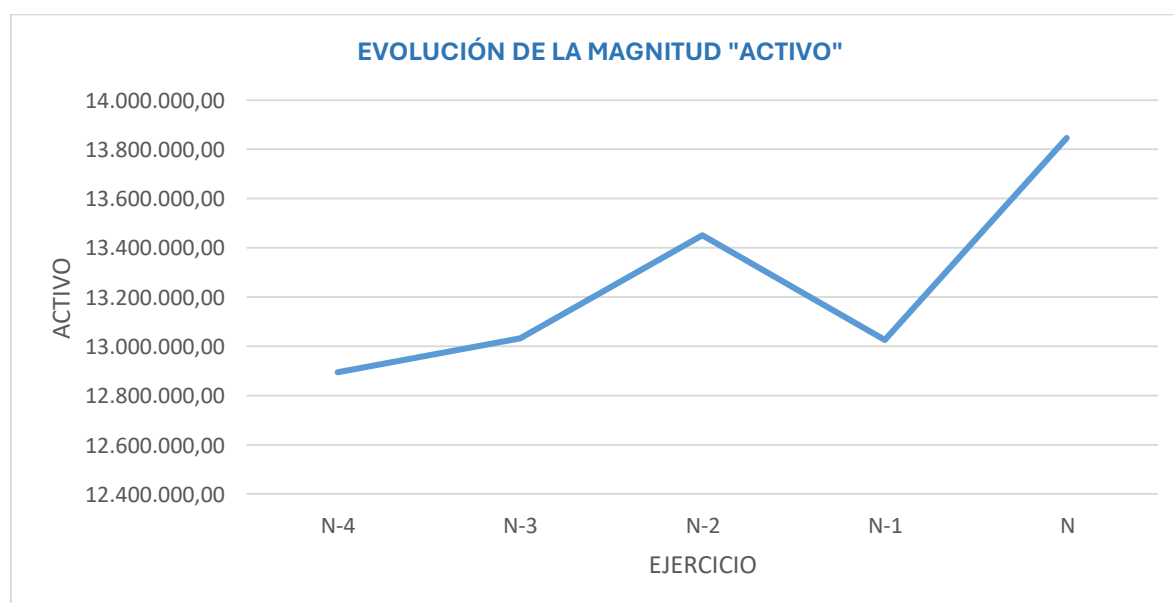
a.1) Análisis de la idoneidad de la magnitud seleccionada

El auditor deberá analizar la idoneidad de la referencia propuesta para la entidad auditada verificando su volatilidad y su representatividad.

Para el análisis de la volatilidad, la plantilla analiza la evolución de la magnitud seleccionada y permite su comparación con otras. Así, en el caso de EFE el análisis de la volatilidad del activo daría el siguiente resultado:

MAGNITUD SEGÚN NTIR	EJERCICIO N	EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)	EJERCICIO (N-3)	EJERCICIO (N-4)	MEDIA (euros)	DESVIACIÓN (%)
ACTIVO TOTAL	13.846.800,00	13.025.265,00	13.450.440,00	13.032.717,00	12.894.350,00	13.249.914,40	2,41%

Aunque no es posible determinar un límite para determinar cuándo es estable el porcentaje de desviación, el resultado obtenido (2,41%) nos permite considerar que, en este caso, el activo lo es. Gráficamente:



Adicionalmente, de forma complementaria y siempre que se considere útil, como puede ser en este caso, en el que la actividad de EFE comprende ámbitos muy diferentes, lo que imposibilita determinar qué epígrafes la reflejan de forma más relevante, se podría realizar el siguiente análisis con el fin de corroborar que el parámetro "Activo total" resulta efectivamente representativo. Para ello, se calcula el porcentaje que representan los saldos de las principales partidas de las cuentas anuales sobre la magnitud "Activo total", en el ejercicio auditado. Esto es:

ACTIVO	N	%/ACTIVO
A) ACTIVO NO CORRIENTE	8.507.853,00	61,44%
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE	26.509,00	0,19%
II. INMOVILIZADO MATERIAL	4.568.220,00	32,99%
IV. INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A LARGO PLAZO	270.454,00	1,95%
V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	3.642.670,00	26,31%
B) ACTIVO CORRIENTE	5.338.947,00	38,56%
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	1.730.630,00	12,50%
VII. EFECTIVO Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	3.608.317,00	26,06%
TOTAL ACTIVO (A+B)	13.846.800,00	100,00%

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N	%/ACTIVO
A) PATRIMONIO NETO	13.679.482,00	98,79%
A-1) FONDOS PROPIOS	8.795.232,00	63,52%
I. CAPITAL	601.012,00	4,34%
V. RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	9.737.987,00	70,33%
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	(1.543.767,00)	11,15%
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS	4.884.250,00	35,27%
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.486,00	0,03%
II. DEUDAS A LARGO PLAZO	3.486,00	0,03%
C) PASIVO CORRIENTE	163.832,00	1,18%
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	20.106,00	0,15%
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	143.726,00	1,04%
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	13.846.800,00	100,00%

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	N	%/ACTIVO
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios	844.300,00	6,10%
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	159.999,00	1,16%
5. Otros ingresos de explotación	1.262.400,00	9,12%
6. Gastos de personal	-3.194.272,00	23,07%
7. Otros gastos de explotación	-526.189,00	3,80%
8. Amortización del inmovilizado	-176.840,00	-1,28%
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	-7.861,00	0,06%
A1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)	-1.638.463,00	11,83%
12. Ingresos financieros	96.000,00	0,69%
13. Gastos financieros	-1.304,00	0,01%
A2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)	94.696,00	0,68%
A3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS =A1)+A2)	-1.543.767,00	11,15%
A4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	-1.543.767,00	11,15%
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		0,00%
A5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)	-1.543.767,00	11,15%

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	N	%/ACTIVO
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios	844.300,00	6,10%
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	159.999,00	1,16%
5. Otros ingresos de explotación	1.262.400,00	9,12%
6. Gastos de personal	-3.194.272,00	23,07%
7. Otros gastos de explotación	-526.189,00	3,80%
8. Amortización del inmovilizado	-176.840,00	-1,28%
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	-7.861,00	0,06%
A1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)	-1.638.463,00	11,83%
12. Ingresos financieros	96.000,00	0,69%
13. Gastos financieros	-1.304,00	0,01%
A2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)	94.696,00	0,68%
A3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS =A1)+A2)	-1.543.767,00	11,15%
A4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	-1.543.767,00	11,15%
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		0,00%
A5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)	-1.543.767,00	11,15%

Se han sombreado en amarillo las partidas que quedan por debajo del porcentaje más bajo fijado en el Cuadro 1 para calcular la CIREF en las entidades de derecho público integradas en el sector público empresarial (0,5% del total activo). Como puede observarse, se trata de partidas con importes muy poco relevantes en las cuentas anuales de EFE del ejercicio N, por lo que, tras este análisis complementario, puede reforzarse la conclusión de que la magnitud “Activo” resulta idónea, ya que todas las partidas significativas deberían ser analizadas en función de la CIREF calculada. El análisis anterior podrá justificar, de acuerdo con el juicio profesional y las circunstancias que concurran en la entidad, la selección de una CIREF-TSI.

a.2) Determinación del porcentaje a aplicar a la magnitud de referencia

Para la determinación del tamaño, la Norma señala que se considerarán grandes las entidades que cumplan, al menos, dos de los tres criterios establecidos en el “Cuadro 2. Parámetros para clasificar las entidades” (en adelante, cuadro 2), durante dos ejercicios consecutivos:

Activo	INCEN o volumen anual de ingresos de gestión ordinaria o equivalente	Plantilla
>20.000.000,00	>40.000.000,00	>250

Para el caso de EFE, los datos serían:

	ESTADOS FINANCIEROS PRELIMINARES	ESTADOS FINANCIEROS FORMULADOS	ESTADOS FINANCIEROS DE EJERCICIOS ANTERIORES	
			EJERCICIO (N-1)	EJERCICIO (N-2)
ACTIVO TOTAL		13.846.800,00	13.025.265,00	13.450.440,00
IMPORTE NETO CIFRA NEGOCIOS o INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA		844.300,00	754.400,00	760.220,00
PLANTILLA MEDIA		134	134	135

Dado que no cumple ninguno de los tres parámetros, consideramos a EFE una entidad de tamaño “Mediano o pequeño”, por lo que el porcentaje aplicar sería el 0,7%.

Se aconseja al auditor confirmar la idoneidad del porcentaje, en base a su juicio profesional.

b) Determinación de la CIREF:

En resumen, combinando los criterios adoptados sobre la Entidad EFE, tenemos:

- Magnitud de referencia: activo.
- Tamaño de la entidad: mediana o pequeña.
- Porcentaje aplicable: 0,7%.

En consecuencia, el cálculo de la CIREF al establecer la estrategia global de auditoría sería:

	MAGNITUD DE REFERENCIA		PORCENTAJE (%)	CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)
	EEFF PRELIMINARES	EEFF FORMULADOS			
ACTIVO TOTAL		13.846.802,00	0,70%		96.927,61

2. Determinación de la materialidad o cifra de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (materialidad específica o CIREF-TSI).

Adicionalmente a la CIREF, de acuerdo con el apartado 10 de la NIA-ES-SP 1320, en determinadas entidades, por la naturaleza de su actividad y los requerimientos del marco normativo de información financiera, podría excepcionalmente resultar conveniente el establecimiento de una cifra de materialidad para determinadas transacciones, saldos contables o información revelada que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever que influyeran de forma relevante en las decisiones que los usuarios toman basándose en dichos estados financieros. La NTIR indica algunos supuestos en los que podría considerarse necesario el cálculo de la CIREF-TSI.

De manera similar al análisis complementario realizado anteriormente para corroborar la idoneidad del activo como magnitud de referencia podríamos comparar la CIREF calculada con los principales epígrafes de las cuentas anuales de EFE:

	CIREF:	96.927,61
ACTIVO	N	Nº veces CIREF
A) ACTIVO NO CORRIENTE	8.507.853,00	87,78
I. INMOVILIZADO INTANGIBLE	26.509,00	0,27
II. INMOVILIZADO MATERIAL	4.568.220,00	47,13
IV. INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A LARGO PLAZO	270.454,00	2,79
V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO	3.642.670,00	37,58
B) ACTIVO CORRIENTE	5.338.947,00	55,08
III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR	1.730.630,00	17,85
VII. EFECTIVO Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES	3.608.317,00	37,23
TOTAL ACTIVO (A+B)	13.846.800,00	142,86
PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N	Nº veces CIREF
A) PATRIMONIO NETO	13.679.482,00	141,13
A-1) FONDOS PROPIOS	8.795.232,00	90,74
I. CAPITAL	601.012,00	6,20
V. RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	9.737.987,00	100,47
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO	(1.543.767,00)	(15,93)
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS	4.884.250,00	50,39
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.486,00	0,04
II. DEUDAS A LARGO PLAZO	3.486,00	0,04
C) PASIVO CORRIENTE	163.832,00	1,69
III. DEUDAS A CORTO PLAZO	20.106,00	0,21
V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR	143.726,00	1,48
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	13.846.800,00	142,86
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	N	CIREF:
A) OPERACIONES CONTINUADAS		
1. Importe neto de la cifra de negocios	844.300,00	8,71
3. Trabajos realizados por la empresa para su activo	159.999,00	1,65
5. Otros ingresos de explotación	1.262.400,00	13,02
6. Gastos de personal	-3.194.272,00	-32,96
7. Otros gastos de explotación	-446.039,00	-4,60
7. Otros resultados	-7.560,00	-0,08
8. Amortización del inmovilizado	-176.840,00	-1,82
11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	-80.451,00	-0,83
A1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)	-1.638.463,00	-16,90
12. Ingresos financieros	96.000,00	0,99
13. Gastos financieros	-1.304,00	-0,01
A2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)	94.696,00	0,98
A3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS =A1)+A2)	-1.543.767,00	-15,93
17. Impuesto sobre beneficios	0,00	0,00
A4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	-1.543.767,00	-15,93
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS		0,00
18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos	0,00	0,00
A5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)	-1.543.767,00	-15,93

Se muestran sombreados en amarillo aquellos epígrafes cuyo importe es inferior a la CIREF. Como puede apreciarse, son escasos los epígrafes en esa situación y su cuantía es muy reducida; por lo que podemos concluir que, en el caso de EFE, no cabe prever que las posibles incorrecciones en las partidas inferiores a la CIREF puedan influir de forma relevante en las decisiones de los usuarios de los estados financieros,

por lo que no consideramos necesario el cálculo de la CIREF-TSI (prescindimos a estos efectos de cualquier consideración de carácter cualitativo).

3. Determinación de la materialidad o cifra de importancia relativa en la ejecución del trabajo (CIRET).

a) Valoración del Riesgo de Incorrección Material (RIM).

EFE es una entidad auditada de forma recurrente, en la que no es necesario realizar cálculos complejos ni estimaciones para la elaboración de la información financiera, y no se aprecia riesgo significativo de fraude. En consecuencia, la evaluación del riesgo inherente sería:

FACTOR	RESPUESTA	PUNTUACIÓN
Entidad y entorno	Medio	2
Factores externos	Medio	2
Complejidad de los cálculos	Bajo	1
Susceptibilidad al fraude	Bajo	1
Grado de subjetividad y estimaciones realizadas	Bajo	1
Competencia del personal	Medio	2
VALORACIÓN GENERAL RI	Medio	2

- i. Para la determinación del riesgo de control, nos basaremos en la evaluación del control interno mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, que incluirían, entre otros, la actualización del conocimiento de la entidad, incluido su sistema de control interno, cuyo resumen³⁴ es el siguiente:

Apartado	IMPACTO RIESGOS	PROBABILIDAD RIESGOS	CONFIANZA EN EL CONTROL
ENTORNO CONTROL INTERNO	MEDIO	MEDIO	DEBIL
IDENTIFIC. Y EVALUACIÓN DE RIESGOS INFORMACIÓN FINANCIERA	BAJO	BAJO	NORMAL
SISTEMA DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	BAJO	BAJO	NORMAL
DESCRIPCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL ESPECÍFICAS	MEDIO	MEDIO	DEBIL
SUPERVISIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA	BAJO	BAJO	NORMAL

³⁴ Apoyada en el Anexo III.-Evaluación IGAE, de la “Guía de ayuda para elaborar la descripción del sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad y la evaluación de los principales riesgos asociados a la generación de las cuentas anuales” en el marco de la Nota técnica de la ONA 1/2023.

En consecuencia, la valoración del riesgo de control sería:

FACTOR	RESPUESTA	PUNTUACIÓN
Entorno de control interno	Alto	3
Identificación y evaluación de riesgos de información financiera	Medio	2
Sistema de información y comunicación	Medio	2
Actividades de control específicas	Alto	3
Supervisión del funcionamiento del sistema	Medio	2
VALORACIÓN GENERAL RC	Medio	2

En base a lo anterior, aplicando la matriz del cuadro 3, el cálculo del RIM para el caso de EFE sería:

Riesgo inherente	Riesgo de Control	RIM
Medio	Medio	Medio

b) Determinación de la CIRET:

De acuerdo con la valoración del RIM obtenida y el conocimiento de la entidad, el resultado del cuadro 4 de la NTIR al caso de EFE sería:

FACTOR	RESPUESTA	PUNTOS
1. Conocimiento de la entidad	Alto	1
2. RIM resultante cuadro 3	Medio	2
3. Naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores	Ninguna o pocas y de menor relevancia y/o sin efecto en la opinión	1
4. Expectativas del auditor sobre las incorrecciones del ejercicio a auditar	Algunas, de mayor o menor relevancia, y con posible efecto en la opinión	2
TOTAL PUNTUACIÓN		6

Dado que la puntuación obtenida es de 6, el porcentaje a aplicar para el cálculo de la CIRET es del 75%.

Por tanto, el cálculo sería el siguiente:

	EEFF PRELIMINARES (euros)	EEFF FORMULADOS (euros)
CIREF (euros)	0,00	96.927,61
FACTORES DE RIESGO		
TOTAL PUNTUACIÓN	6	6
PORCENTAJE APLICABLE (%) (1)	75,00%	75,00%
CIRET (euros)		72.695,71
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)		
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)		

Dado que no hemos considerado necesario el cálculo de CIREF-TSI, tampoco calcularemos la CIRET-TSI.

4. Determinación de la cifra de incorrecciones claramente insignificantes (ICIs).

La NTIR considera adecuado fijar, con carácter general como nivel de las incorrecciones claramente insignificantes, el resultado de aplicar a la CIREF un porcentaje del 5%, si bien puede ser modificado en caso de que concurran riesgos excepcionales.

En el caso de EFE se considera que no concurren circunstancias que requieran modificar el porcentaje establecido.

CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	0,00
CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)	96.927,61
CIREF A EFECTOS DE INFORME (euros)	96.927,61

Por tanto, el resultado de aplicar a dicho importe el 5%, supone una cifra de ICIs de:

ICI s/ EEFF PRELIMINARES	
ICI s/ EEFF FORMULADOS	4.846,38
ICI A EFECTOS DE INFORME	4.846,38

5. Determinación de la CIREF a efectos de informe.

Conforme se ha ido avanzando en la auditoría, se han trasladado las incorrecciones detectadas a la Hoja resumen de ajustes y reclasificaciones y a la Matriz.

La cédula matriz, en lo que se refiere al activo (magnitud sobre la que hemos calculado la CIREF), quedaría como sigue:

CODIGO	TITULO	SALDO 31/12/N-1 DEFINITIVO	SALDO 31/12/N s/ ctas formuladas	REF Sumaria Área	AJUSTES y RECLASIF	REF P/T	SALDO 31/12/N s/ auditoría
ACTIVO							
A)	ACTIVO NO CORRIENTE	3.311.929	8.507.855		-50.485		8.457.370
I	Inmovilizado intangible	60.184	26.509	01. Cédula Sumaria Inmovilizado Intangible	0		26.509
203	Propiedad Industrial	10.822	10.822				10.822
206	Aplicaciones Informáticas	161.015	161.595				161.595
280	Amort. Acumulada I. Intangible	-111.653	-145.908				-145.908
II	Inmovilizado material	616.416	4.568.220	01. Cédula Sumaria Inmovilizado Material	0		4.568.220
210	Terrenos y Bienes Naturales	80.000	80.000				80.000
211	Construcciones	0	2.000.000				2.000.000
212	Instalaciones Técnicas	71.236	128.926				128.926
216	Mobiliario	475.379	475.043				475.043
217	Equipos para procesos de información	270.677	305.477				305.477
219	Otro Inmovilizado material	168.270	170.251				170.251
231	Construcciones en curso	0	2.000.000				2.000.000
281	Amort. Acumulada I. Material	-449.146	-591.477				-591.477
IV	Inversiones en empresas del grupo y asociadas	90.152	270.456	01. Cédula Sumaria Inversiones Financieras	-50.485		219.971
240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	240.406	420.710				420.710
293	Deterioro valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	-60.102	-60.102		-50.485		-110.587
249	Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas	-90.152	-90.152				-90.152
V	Inversiones financieras a largo plazo	2.545.177	3.642.670	01. Cédula Sumaria Inversiones Financieras	0		3.642.670
252	Créditos a Largo plazo	2.472.000	3.568.000				3.568.000
254	Créditos a largo plazo al personal	73.177	74.670				74.670
B)	ACTIVO CORRIENTE	9.713.336	5.338.947		-454.607		4.884.340
III	Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	273.510	1.730.630	F.1.1	-115.345		1.615.285
430	Clientes	214.390	304.880		-28.000		276.880
440	Deudores	225	225				225
470	Hacienda Pública deudora	0	1.438.384				1.438.384
490	Deterioro de valor de créditos de operaciones comerciales	0	-80.150		-80.150	11. Análisis deterioro créditos	-160.300
544	Créditos a corto al personal	58.895	67.291		-7.195		60.096
VII	equivalentes	9.439.826	3.608.317	1. Sumaria Tesorería	-339.262		3.269.055
570	Caja, Euros	1.800	2.000		0		2.000
572	Bancos e Instituciones de Crédito	9.438.026	3.606.317		-339.262		3.267.055
TOTAL ACTIVO (A+B)		13.025.265	13.846.802		- 505.092		13.341.710

Por tanto, los ajustes suponen una reducción del activo en un importe de (505.092 euros). El cálculo de la CIREF a efectos de informe sería:

MAGNITUD SELECCIONADA	PORCENTAJE (%)	IMPORTE MAGNITUD s/EEFF ANTES AJUSTES (euros)	TOTAL AJUSTES Y RECLASIFICACIONES A LA MAGNITUD (euros)	IMPORTE MAGNITUD s/EEFF TRAS AJUSTES (euros)	CIREF INFORME (euros)
ACTIVO TOTAL	0,70%	13.846.800,00	-505.092,00	13.341.708,00	93.391,96

Como se desprende del cálculo anterior, la CIREF a efectos de informe es inferior a la CIREF a efectos de planificación (96.927,61 euros), pero superior a la CIRET (72.695,70 euros); por lo que consideramos que el trabajo realizado ha sido suficiente para detectar los errores superiores a la misma.

El recálculo de la CIREF implica a su vez la necesidad de recalcular el límite por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes (ICIs). Dado que la CIREF a efectos de informe se fija en 93.391,96 euros y que el porcentaje que hemos utilizado para el cálculo de las ICIs es el 5%, las ICIs a efectos de informe se fija en 4.669,60 euros.

6. Acumulación de incorrecciones identificadas

El apartado 5.3 de la NTIR contiene las reglas de acumulación de incorrecciones identificadas para la evaluación de sus efectos en informe de auditoría de acuerdo con la NIA-ES-SP 1450.

La Hoja resumen de ajustes y reclasificaciones de la auditoría de EFE es la siguiente:

CIREF a efectos informe: 93.391,96 euros

Nº	CONCEPTO	CUENTA	BALANCE		P Y G		ECPN	
			DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
1	Sueldos y salarios	640			456.759			
	H.P. Acreedora IRPF	475		97.660				
	Organismos de la Seg. Soc. Acreedores	476		11.655				
	Créditos al personal a corto	544		5.705				
	Admon Justicia, retenciones	475		989				
	Créditos al personal por idiomas	544		1.490				
	Tesorería	572		339.260				
	Seguridad social, cuota patronal	642			77.007			
	Organismos de la Seg. Soc. Acreedores	476		77.007				
2	Subvenciones capital FEDER	130	1.484.250					
	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	172		1.484.250				
	Ingresos de subvenciones	94					1.484.250	
	Ingresos de subvenciones	94						1.484.250
3	Pérdidas por deterioro de créditos por op. Com	694			80.150			
	Deterioro de valor de ctos por op. Com	490		80.150				
4	Ingresos de cursos	700			42.000			
	Cientes	430		28.000				
	Ingresos anticipados	485		14.000				
5	Pérdidas por deterioro	696			50.485			
	Deterioro valor participación	293		50.485				
6	Gastos Mudanza	629			65.000			
	Acreedores	410		65.000				
7	Cientes de dudoso cobro	436	160.300					
	Cientes	430		160.300				

*De acuerdo con la regla de agregación **primera** (apartado 5.3 de la NTIR), se considerará significativa toda incorrección que, individualmente o agregada a otras detectadas, consideradas al nivel de presentación de los estados financieros requerido por el marco contable aplicable, supere a la CIREF.*

Los ajustes nº 1 y 2, reflejados en la hoja resumen de ajustes y reclasificaciones de EFE, superan individualmente la CIREF a nivel de presentación, por lo que deben ser considerados como incorrecciones significativas.

El ajuste nº 7 también supera la CIREF individualmente considerado, pero supone una reclasificación que no tiene efectos a nivel de presentación en el marco contable aplicable a EFE: las cuentas “Clientes (430)” y “Clientes de dudoso cobro (436)” se incluyen en el punto 1 (“Clientes por ventas y prestaciones de servicios”) del epígrafe III (“Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar”) del Activo corriente en el modelo de balance del Plan General de Contabilidad). Por tanto, no es de aplicación la regla 1 de acumulación de incorrecciones de la NTIR.

*Sin embargo, la regla **tercera** establece que, en determinados casos excepcionales, el auditor podrá considerar materiales las incorrecciones que, sin alcanzar el importe de materialidad de acuerdo con la regla 1, produzcan una distorsión relevante de la información que recogen las cuentas anuales, o afecten significativamente a su presentación o desglose, citando ejemplos como, entre otros, incorrecciones que afecten a aspectos relevantes referidos a la liquidez o al nivel de endeudamiento de la entidad auditada. En este sentido, la calificación de determinados clientes como de dudoso cobro podría afectar a la liquidez de EFE, por lo que al auditor podría, de acuerdo con su juicio profesional, considerar el ajuste nº 7 como significativo.*

Por lo que respecta a los ajustes nº 3, 4, 5 y 6, individualmente considerados son inferiores a la CIREF, por lo que no serían significativos conforme al primer párrafo de la regla primera.

Sin embargo, el segundo párrafo de dicha regla indica que, adicionalmente, el auditor podrá considerar significativas las incorrecciones que, no alcanzando la cifra de materialidad a nivel de presentación, supongan infravaloraciones o sobrevaloraciones en el conjunto de los ingresos o de los gastos, o en el conjunto de los activos o de los pasivos, siempre que dichas infravaloraciones o sobrevaloraciones superen agregadamente la CIREF.

Todos estos ajustes tienen en común que suponen una minoración del resultado (incremento de las pérdidas) que, agregadamente, supone un total de 217.615 euros (superior a la CIREF a efectos de informe que, como se calculó anteriormente asciende a 93.351,96 euros); por lo que el auditor podría considerarlos como incorrecciones significativas.

CODIGO	TITULO	SALDO 31/12/N-1 DEFINITIVO	SALDO 31/12/N s/ ctas formuladas	REF P/T	AJUSTES y RECLASIF	REF P/T	SALDO 31/12/N s/ auditoría
A) OPERACIONES CONTINUADAS							
733	Trabajos realizados para Inmovilizado material en curso	0	159.999				159.999
4	Aprovisionamientos	-2.000	0				0
602	Compras de otros aprovisionamientos	-2.000	0				0
5	Otros ingresos de explotación	972.000	1.262.400				1.262.400
740	Subvenciones explotación	972.000	1.262.400				1.262.400
6	Gastos de personal	-3.654.649	-3.194.272				-3.728.038
640	Sueldos y Salarios	-2.881.412	-2.482.281				-2.939.040
642	Seguridad Social a cargo de la empresa	-725.132	-662.924				-739.931
644	Asistencias Consejo	-39.424	-40.212				-40.212
649	Otros Gastos Sociales	-8.681	-8.855				-8.855
7	Otros gastos de explotación	-484.952	-446.039				-511.039
621	Arrendamientos y Cánones	-32.279	-32.944				-32.944
622	Reparaciones y Conservación	-4.193	-4.289				-4.289
623	Servicios de profesionales independientes	-162.527	-108.078				-108.078
624	Transportes	-9.117	-9.409				-9.409
625	Primas de Seguros	-4.990	-5.125				-5.125
627	Publicidad y Propaganda	-5.024	-5.170				-5.170
628	Suministros	-187.013	-194.496				-194.496
629	Otros Servicios	-61.439	-63.220				-128.220
631	Otros Tributos	-7.012	-11.212				-11.212
658	Otros gastos de gestión Becas Alumnos	-11.358	-12.096				-12.096
7	Otros resultados	0	-7.560				-7.560
678	Gastos excepcionales	0	-7.560				-7.560
8	Amortización del inmovilizado	-161.855	-176.840				-176.840
680	Dot Amortiz I. Intangible	-34.014	-34.255				-34.255
681	Dot Amortiz I. Material	-127.841	-142.585				-142.585
11	Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado	0	-80.451				-160.601
671	Pérdidas procedentes del Inmovilizado Material	0	-301				-301
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	0	-80.150				-160.300
A1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)		-2.577.056	-1.638.463				-2.359.379
12	Ingresos financieros	48.000	96.000				96.000
662	Ingresos de créditos	48.000	96.000				96.000
13	Gastos financieros	0	-1.304				-1.304
662	Intereses de créditos	0	-624				-624
669	Otros Gastos Financieros	0	-680				-680
16	Deterioro y resultado por enajenaciones instr. Financieros						-50.485
696	Deterioro participación Editext						-50.485
A2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)		48.000	94.696				44.211
A3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS =A1)+A2)							
= A5) RESULTADO DEL EJERCICIO		-2.529.056	-1.543.767				-2.315.168

7. Comunicación de las incorrecciones y efectos en el informe de auditoría.

De conformidad con la NIA-ES-SP 1450, el auditor ha de comunicar oportunamente al nivel adecuado de la dirección de la entidad auditada (esto es, a quienes tienen la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias) todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría para su corrección, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, y su efecto en el informe de auditoría.

Como hemos visto en el apartado anterior, todas las incorrecciones que se han llevado a la hoja de ajustes son susceptibles de afectar a la opinión del informe de auditoría ya que, individual o agregadamente consideradas, superan la CIREF a efectos de informe.

Una vez comunicadas las incorrecciones a la entidad, esta puede optar por aceptarlas, bien en su totalidad, o bien sólo en parte, y reformular sus cuentas anuales; o bien no aceptarlas. Por tanto, tendríamos tres posibilidades:

1. Que acepte todos los ajustes propuestos y reformule sus cuentas incluyéndolos, la opinión del informe sería limpia (opinión favorable), en cuyo caso emitiríamos un informe con opinión favorable.

2. *Que no acepte ninguna, por lo que la opinión sería modificada (con salvedades o desfavorable).*

3. *Que acepte algunos de los ajustes propuestos y no otros y reformule sus cuentas en ese sentido.*

En este caso, la opinión del informe dependerá de la materialidad de los ajustes no aceptados:

- *En todo caso, si no acepta alguno de los ajustes 1, 2 y 7 (suponiendo que lo hayamos considerado significativo atendiendo a aspectos cualitativos), la opinión será calificada, ya que, individualmente, superan a la CIREF a efectos de informe.*
- *En el caso de los ajustes 3, 4, 5 y 6 la calificación de la opinión dependerá de si la suma de los no aceptados supera o no la CIREF a efectos de informe: por ejemplo, la suma de los ajustes 3 y 4 (122.150 euros) o de los ajustes 3 y 5 (130,36 euros) supera la CIREF a efectos de informe (93.391,96 euros) por lo que, si no se acepta ninguno de los dos, la opinión sería modificada. Sin embargo, si los ajustes no aceptados son los números 4 y 5 (92.485 euros), las incorrecciones no corregidas serían inferiores a la CIREF a efectos de informe, por lo que la opinión sería favorable.*

4. *La NTIR no incluye, y por tanto no es de aplicación, la regla que incluía la Norma de importancia relativa de 2007, de acuerdo con la cual la detección de errores o incumplimientos contables que afectasen al importe de los resultados o fondos propios, en cuantía superior a tres veces el umbral de materialidad calculado, constituiría una referencia para emitir opinión desfavorable sobre las cuentas anuales.*

Por tanto, la determinación de si la opinión modificada es con salvedades o desfavorable³⁵ dependerá del juicio del auditor, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES-SP 1700 R y en la Nota Técnica de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2020, sobre la estructura y contenido de los párrafos del informe de auditoría de cuentas.

Se puede acceder a la plantilla con el cálculo de IR de EFE resuelto mediante el enlace disponible en la página de descarga de la guía

³⁵ El auditor concluye que los errores o incumplimientos de los principios y criterios contables, impiden que las cuentas anuales presenten la imagen fiel por afectarlas muy significativamente, en la medida que las incidencias detectadas:

- Afectan de forma generalizada a las cuentas anuales, no a partidas, cuentas o elementos concretos de dichas cuentas.
- Caso de limitarse a partidas, cuentas o elementos concretos de las cuentas anuales, representan cuantitativamente una parte sustancial de dichas cuentas.
- En el caso de referirse a defectos u omisiones de información cuantitativa o cualitativa de las cuentas anuales o de incumplimientos de las reglas o normas presupuestarias, se trate de información fundamental para su adecuada comprensión por parte de los usuarios.

CAPÍTULO VII. LA CIREF, CIRET E ICI EN LAS AUDITORÍAS DE GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN

Los auditores públicos son, en los casos en que competencialmente les corresponde, los auditores de grupos consolidados públicos, en los que la matriz del grupo (dominante) es una entidad adscrita al sector público y las sociedades dependientes o filiales (componentes) son generalmente entidades o sociedades auditadas por firmas privadas de auditoría conforme a lo previsto en la normativa mercantil.

Los conceptos, la forma de cálculo y la aplicación de la CIREF (CIREF-TSI), CIRET (CIRET-TSI) e ICI, cuando se refieren a la auditoría de cuentas anuales consolidadas no difieren sustancialmente respecto de lo ya expuesto en los capítulos anteriores, por lo que se dan por reproducidas a estos efectos.

No obstante, se considera conveniente resaltar algunos aspectos que, o bien son propios de la consolidación, o bien presentan matices o una nueva casuística respecto de lo ya indicado.

MATERIALIDAD DEL GRUPO: VALORAR LA RAZONABILIDAD DE LA VARIABLE DE REFERENCIA

De forma similar a la auditoría de cuentas individuales, en la auditoría de cuentas consolidadas es preciso realizar el cálculo de la materialidad respecto del grupo.

Para ello, se realizará un análisis similar al ya indicado, es decir, valorando si la variable de referencia es estable y representativa en el grupo a auditar y aplicando el porcentaje según tamaño.

En este sentido, es relevante resaltar que no se debe dar por sentado que la variable de referencia en la dominante y el grupo es o ha de ser necesariamente coincidente, dado que, en función de las características del grupo, esto podría no ser así.

MATERIALIDAD DE LOS COMPONENTES:

Componentes auditados:

En la auditoría de cuentas anuales consolidadas de entidades del sector público español, existe una particularidad que tiene efecto directo en el alcance del trabajo.

Así, en el supuesto de que haya componentes en el grupo cuyas cuentas anuales son auditadas de acuerdo con la legislación mercantil por auditores privados y la materialidad no es fijada con arreglo a la NTIR, el auditor público del grupo puede decir, por razones de eficiencia, utilizar el trabajo del auditor privado, sin perjuicio de reflejar en el informe de auditoría la división de responsabilidad entre el auditor del grupo y el auditor privado respecto del componente mercantil.

En la medida en que el auditor del grupo decida utilizar el trabajo del auditor del componente, se produce una división de opinión de auditoría, y el informe de auditoría del grupo exime de responsabilidad respecto al componente, indicándose expresamente en el informe de auditoría.

No obstante, para poder darse esta circunstancia, existen consideraciones previas. A los efectos de esta guía habría que destacar la verificación de que el alcance de los trabajos de dicho auditor del componente es suficiente, lo que se determina con la comparación de la importancia relativa utilizada en la auditoría del componente con la importancia relativa fijada para el grupo.

Resulta esencial comprobar que la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo sea superior que la importancia relativa determinada por los auditores del componente.

CIREF Grupo > CIREF Componente



De no ser así, el trabajo de los auditores del componente no sería suficiente para poder apoyarnos en su opinión sobre el componente a nivel consolidado.

Ello hace relevante planificar la consolidación y comunicación con los auditores privados con anterioridad a que éstos hayan realizado el trabajo de campo o en una fase muy temprana.

Ejemplo 27: Materialidad en una auditoría de grupo. CIREF EPE matriz y CIREF Grupo consolidado

Supongamos un grupo formado por una Entidad Pública Empresarial y cuatro Sociedades Mercantiles Estatales, todas ellas de tamaño grande.

La dominante y el consolidado son auditados por la IGAE, y la variable de referencia considerada representativa y estable es el activo. El resto de las sociedades (componentes) se auditan por auditores privados. Se les solicita información sobre la materialidad utilizadas en las auditorías individuales y nos indican que en todos los casos se seleccionó como variable de referencia el activo y se aplicó un porcentaje de un 1%.

Los datos de activo de las sociedades y el grupo son, en miles de euros:

	Consolidado	Dominante EPE	Dependiente 1 SME	Dependiente 2 SME	Dependiente 3 SME	Dependiente 4 SME
Activo	10.074.790,00	10.193.110,00	7.981.501,00	529.362,00	752.840,00	83.342,00

Sin otra información, a priori ¿se considera suficiente el alcance de los auditores privados para poder basarnos en su trabajo y en el informe de auditoría utilizar la división de opinión, o sería preciso realizar trabajo adicional sobre los componentes?

Solución Ejemplo 27:

Si calculamos la CIREF tanto para el grupo como para los distintos componentes del grupo, obtenemos:

	Consolidado	Dominante EPE	Dependiente 1 SME	Dependiente 2 SME	Dependiente 3 SME	Dependiente 4 SME
Variable referencia	Activo	Activo	Activo	Activo	Activo	Activo
Activo	10.074.790,00	10.193.110,00	7.981.501,00	529.362,00	752.840,00	83.342,00
Porcentaje	0,50%	0,50%	1%	1%	1%	1%
CIREF	50.373,95	50.965,55	79.815,01	5.293,62	7.528,40	833,42
CIREF grupo		50.373,95	50.373,95	50.373,95	50.373,95	50.373,95
Alcance suficiente		NO	NO	SÍ	SÍ	SÍ

Al comparar la CIREF de las distintas sociedades se observa que, en uno de los casos, la CIREF de la sociedad individual (dependiente 1) supera la CIREF del grupo.

Dado que la dominante es auditada por la IGAE, en la planificación de los trabajos, el auditor del grupo podrá tener esta circunstancia en cuenta y rebajar la CIREF a utilizar en sus pruebas de las cuentas individuales para el consolidado.

En lo que respecta a la dependiente 1, la auditoría se realiza por auditores privados. Para poder utilizar su trabajo sin necesidad de pruebas adicionales (basándose solo en el informe de auditoría emitido por el auditor privado), sería preciso que rebajaran su CIREF para el componente. Esto pone de manifiesto la importancia de una planificación y comunicación con los auditores de los componentes en tiempo, ya que, si no se conoce a tiempo la CIREF del componente que los auditores van a utilizar, y la comunicación con los auditores se realiza cuando éstos ya han terminado la auditoría, las posibilidades de que adapten su CIREF individual, en caso de ser necesario, son escasas.

Componentes significativos y no significativos:

Para la determinación del tipo de trabajo de auditoría a realizar, se habrá determinado cuáles son los componentes significativos en el grupo y cuáles no (ver NIA-ES-SP 1600 párrafos 26 a 29 y A47).

A este respecto cabe recordar lo dispuesto en la NIA-ES-SP 1600 (párrafo A5), donde a título orientativo se indica que aquellos componentes que superen un 15%³⁶ de la referencia³⁷ elegida serán significativos.

Para todos los componentes significativos, se determinará la importancia relativa para los estados financieros del componente en su conjunto. Puede establecerse una importancia relativa diferente para los distintos componentes.

Además de tener en cuenta los aspectos señalados respecto de la división de opinión en el caso de los componentes auditados, hay que tener en cuenta aquellos casos en los que los componentes no estén auditados, ya que en caso de ser significativo, los trabajos de auditoría del grupo no se limitarían al proceso de consolidación y riesgos que puedan surgir distintos de las individuales, sino que también requerirían de trabajo adicional respecto de los componentes o saldos significativos de los componentes que no han sido objeto de revisión por ningún auditor.

Ejemplo 28: Componentes significativos

Supongamos un grupo consolidado cuya entidad dominante es la única entidad del grupo que está sujeta a auditoría de cuentas.

Los datos de las cuentas anuales individuales y del grupo son (en miles de euros):

	Dominante	Consolidado
Activo	285.000	288.000
Pasivo	170.000	172.600
INCN	10.700	12.007
Ingresos explotación	15.200	17.600
Gastos explotación	15.700	18.100
Resultado ejercicio	-4.700	-4.800
Plantilla media	57	124

³⁶ Este porcentaje puede ser mayor o menor según las circunstancias, es decir, es orientativo.

³⁷ Dependiendo de la naturaleza y circunstancias del grupo, se indican como posibles referencias apropiadas los activos, los pasivos, los flujos de efectivo, los beneficios o el volumen de operaciones.

A partir de la información de la memoria de la entidad dominante (matriz), se observa que hay ajustes de consolidación que suponen que, a través de las eliminaciones, el importe que la dominante representa sobre el consolidado sea menor que el que resultaría de la mera agregación de saldos. Concretamente:

- Saldos interco: cuentas por cobrar 4.600 miles de euros, cuentas por pagar 400 miles de euros, ingresos con grupo 950 miles de euros y gastos con grupo 750 miles de euros.
- Participación en empresas dependientes: 6.000 miles de euros.

Se pide:

- Calcular la CIREF considerando que la variable de referencia es el activo.
- Determinar el peso de los componentes en los datos del consolidado.
- ¿Sería necesario realizar trabajo sobre saldos de los componentes, o el trabajo de la dominante sería suficiente para soportar la opinión de auditoría?.

Solución Ejemplo 28:

Al calcular la CIREF conforme a la NTIR, obtenemos:

	<i>Dominante</i>	<i>Consolidado</i>
Activo	285.000	288.000
Porcentaje	0,70%	0,70%
CIREF	2.000	2.020

Estimación de la dominante en el consolidado y por diferencia, el peso de las otras sociedades:

	<i>Dominante</i>	<i>Interco (1)</i>	<i>Particip (2)</i>	<i>De dominante en conso</i>	<i>Conso</i>	<i>Resto sociedades</i>
	<i>i</i>	<i>ii</i>	<i>iii</i>	<i>iv=i+ii+iii</i>	<i>v</i>	<i>vi</i>
Total Activo	285.000	-4.600	-6.000	274.400	288.000	13.600
Total pasivo sin patrimonio neto	170.000	-400		169.600	172.600	3.000
Ingresos explotación	15.200	-950		14.250	17.600	3.350
Gastos explotación	15.700	-750		14.950	18.100	3.150
Resultado ejercicio	-4.700	-200		-4.900	-4.800	100

Se observa que el peso de los componentes, aunque no tan significativo como el de la dominante, sí que supera la CIREF.

El trabajo sobre la dominante, y sus conclusiones, es independiente de la bondad de los saldos de los componentes, ya que se trata de gestores distintos, por lo que será preciso realizar trabajo sobre ellos, especialmente en aquellos casos en los que superen la CIRET.

Ejemplo 29: Cálculo CIREF EPE y su Grupo consolidado

Prestando especial interés a la selección de la referencia base de la CIREF, y considerando las cifras de las principales magnitudes obtenidas de las cuentas anuales de los seis ejercicios de la EPE R, matriz de un grupo consolidado, determinar:

- c) La CIREF de la EPE R del ejercicio N y
- d) La CIREF de su grupo consolidado.

EPE R (miles€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Activo	8.281.112	8.532.059	7.450.310	7.568.817	7.809.714	8.010.951
Patrimonio Neto	3.070.455	3.142.201	3.121.133	3.121.388	3.134.278	3.151.777
INCN	161.312	157.852	161.817	166.528	167.431	184.618
Gastos del ejercicio	330.962	369.625	333.083	271.810	280.827	288.138
Ingresos del ejercicio	332.094	441.318	311.963	271.805	293.745	304.651
Resultado neto del ejercicio	1.132	71.693	-21.120	-5	12.919	16.621
Resultado de la gestión ordinaria	4.560	100.951	-12.214	5.255	5.963	8.929
Ingresos de gestión ordinaria	192.011	228.815	230.638	216.321	233.228	254.723
Plantilla	Sin datos	Sin datos	Sin datos	698	877	1.151

Tanto la EPE como las sociedades dependientes pertenecen 100% al Estado. La actividad del grupo la realizan las sociedades dependientes, actuando la EPE como holding y centralizando la deuda con bancos del grupo.

La actividad de las sociedades consiste en la prestación de servicios que requieren una inversión en activos muy importante, siendo el principal riesgo de las sociedades la recuperabilidad de los activos.

Recogemos a continuación las principales rúbricas del balance de la EPE. Como puede observarse, el activo está integrado, principalmente, por el activo no corriente que incluye los títulos de la EPE de las participadas (38%) del balance y los créditos a largo plazo concedidos a las participadas (43%) del balance financiados con los créditos concedidos a la matriz para el grupo (pasivo en la EPE por importe similar):

ACTIVO	N-1	N	Peso N
A) ACTIVO NO CORRIENTE	6.292.047	6.697.007	84%
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.	6.052.485	6.438.864	80%
1. Instrumentos de patrimonio.	3.008.152	3.009.051	38%
2. Créditos a empresas.	3.044.333	3.429.812	43%
TOTAL ACTIVO (A + B)	7.809.714	8.010.951	100%

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	N-1	N	Peso N
A) PATRIMONIO NETO	3.134.278	3.151.777	39%
A-1) Fondos propios.	3.134.194	3.151.715	39%
III. Reservas.	80.872	80.872	1%
V. Resultados de ejerc .anteriores.	-409.033	-396.114	-5%
VII. Resultado del ejercicio.	12.919	16.621	0%
B) PASIVO NO CORRIENTE	3.104.207	3.507.989	44%
II. Deudas a largo plazo.	3.077.362	3.481.567	43%
2. Deudas con entidades de crédito.	3.076.851	3.479.652	43%
C) PASIVO CORRIENTE	1.571.229	1.351.184	17%
III. Deudas a corto plazo.	1.306.961	711.397	9%
2. Deudas con entidades de crédito.	1.304.737	708.332	9%
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto	175.882	526.857	7%
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	81.568	103.339	1%
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	7.809.714	8.010.951	100%

Detallamos, a continuación, los datos obtenidos de las cuentas anuales del grupo consolidado de los últimos seis ejercicios:

GRUPO R (miles€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N
Activo	8.565.486	8.627.220	7.866.269	8.218.791	8.601.806	8.642.977
Patrimonio Neto	2.890.912	2.985.336	2.945.875	3.024.687	3.131.725	3.238.010
Gastos del ejercicio	3.172.746	3.278.577	3.286.755	3.544.289	3.903.323	4.017.466
Ingresos del ejercicio	2.967.019	3.321.053	3.251.432	3.614.097	4.014.741	4.118.146
Resultado neto del ejercicio	-205.727	42.476	-35.323	69.808	111.418	100.680
Resultado de la gestión ordinaria	-79.351	143.104	31.105	121.493	163.142	131.447
Ingresos de gestión ordinaria	2.940.556	3.072.882	3.077.744	3.456.245	3.857.488	3.944.956

Solución Ejemplo 29:

Procedemos a analizar los valores promedio y coeficientes de variación para las magnitudes principales de las cuentas anuales de la matriz:

EPE R (miles€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Promedio	Desv. (%)
Activo	8.281.112	8.532.059	7.450.310	7.568.817	7.809.714	8.010.951	7.942.161	4%
Patrimonio Neto	3.070.455	3.142.201	3.121.133	3.121.388	3.134.278	3.151.777	3.123.539	1%
INCEN	161.312	157.852	161.817	166.528	167.431	184.618	166.593	4%
Gastos del ejercicio	330.962	369.625	333.083	271.810	280.827	288.138	312.408	10%
Ingresos del ejercicio	332.094	441.318	311.963	271.805	293.745	304.651	325.929	12%
Resultado neto del ejercicio	1.132	71.693	-21.120	-5	12.919	16.621	13.540	151%
Resultado de la gestión ordinaria	4.560	100.951	-12.214	5.255	5.963	8.929	18.907	145%
Ingresos de gestión ordinaria	192.011	228.815	230.638	216.321	233.228	254.723	225.956	6%
Plantilla	Sin datos	Sin datos	sin datos	698	877	1.151		

Los datos reflejan que la entidad es **grande** y al ser una EPE, la NTIR propone como posibles referencias el activo o el patrimonio neto. Según observamos de la tabla anterior, ambas son referencias muy estables para la entidad. ¿Cuál sería más representativa?

Dada la concentración de propietarios (ya que el único socio es el Estado), se considera que el principal riesgo es de recuperación de activos, por lo que sería más representativa la referencia de ACTIVO, con lo que resultaría más idónea a la hora de determinar la CIREF resultando ser de 40.054,76 miles de euros ($8.010.951 * 0,5\%$).

A continuación, realizamos dicho análisis para las cuentas anuales consolidadas:

GRUPO R (miles€)	N-5	N-4	N-3	N-2	N-1	N	Media	Desv. (%)
Activo	8.565.486	8.627.220	7.866.269	8.218.791	8.601.806	8.642.977	8.420.425	2,99%
Patrimonio Neto	2.890.912	2.985.336	2.945.875	3.024.687	3.131.725	3.238.010	3.036.091	3,27%
Gastos del ejercicio	3.172.746	3.278.577	3.286.755	3.544.289	3.903.323	4.017.466	3.533.859	8,15%
Ingresos del ejercicio	2.967.019	3.321.053	3.251.432	3.614.097	4.014.741	4.118.146	3.547.748	10,37%
Resultado neto del ejercicio	-205.727	42.476	-35.323	69.808	111.418	100.680	13.889	645,20%
Resultado de la gestión ordinaria	-79.351	143.104	31.105	121.493	163.142	131.447	85.157	85,55%
Ingresos de gestión ordinaria	2.940.556	3.072.882	3.077.744	3.456.245	3.857.488	3.944.956	3.391.645	10,65%

Para el grupo, resulta más estable el activo, si bien, también el patrimonio neto es muy estable. Para los porcentajes previstos en la norma, la materialidad con Patrimonio Neto resultaría excesivamente baja, $1\% \cdot 3.238.010 = 32.380,10$ miles de euros (menor a la de la matriz y de alguna de las sociedades).

Magnitud	Importe	% aplicado	CIREF
PN	3.238.010	1%	32.380,10

Así que elegiríamos también activo para el grupo (CIREF: $0,5\% \cdot 8.642.977 = 43.214,89$ miles de euros) o de no considerar representativa para el grupo la magnitud de activo, cabría plantear aplicar un porcentaje más alto que el previsto en la NTIR (1%), si bien ello requeriría autorización.

Ejemplo 30: Auditoría de grupo consolidado. CIREF de los Componentes

Auditamos las cuentas anuales de la entidad ALFA y del Grupo ALFA correspondientes al ejercicio N.

ALFA es una entidad de derecho público integrada en el sector público empresarial, matriz de un grupo del que forman parte otras 29 sociedades, algunas de las cuales forman parte, a su vez, de otros subgrupos, de acuerdo con la siguiente estructura:

GRUPO ALFA						
GRUPO BETA	GRUPO DELTA	GRUPO ZETA	GRUPO IOTA	GRUPO SIGMA	TAU	OMEGA
BETA	DAGA	ZAFIR	IOWA	SAKE		
BRAVO	DAZA	ZENIT	IURE	SOTA		
BASA	DICAZ	ZOILO	INDA	SIAN		
BIGA	DOGO	ZIS				
BITAR	DUMA					
BOGA						
BUGA						

Todos los componentes son sociedades mercantiles estatales, por lo que sus auditorías quedan sujetas a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y deben realizarlas auditores privados.

A efectos de la consolidación en ALFA, la integración se realiza a nivel de Subgrupo.

Los datos de activo (magnitud considerada idónea tanto para la matriz como para el grupo) son los siguientes (en euros):

	GRUPO	ALFA
Activo total	15.670.286,00	8.981.994,00

El epígrafe 6 de la NTIR regula la materialidad en las auditorías de grupo, comenzando por indicar que, de acuerdo con el apartado 21 de la NIA-ES-SP 1600, el auditor del grupo debe determinar:

- La CIREF al establecer la estrategia global de auditoría del grupo.
- La CIREF-TSI, en aquellas situaciones excepcionales que proceda.
- El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes.

A tales efectos, el auditor del grupo aplicará lo previsto en la NTIR. En relación con los componentes distingue entre dos supuestos:

2. Que el auditor público audite tanto las cuentas consolidadas del grupo como las cuentas anuales individuales de sus componentes, en cuyo caso el auditor del grupo tendrá que determinar, respecto de cada componente:
 - a) La CIREF.
 - b) La CIRET.
 - c) El umbral por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes.
3. Que en el grupo haya componentes cuyas cuentas anuales sean auditadas de acuerdo con la legislación mercantil por auditores privados, en cuyo caso el auditor público del grupo puede utilizar el trabajo de los auditores privados (sin perjuicio de reflejar en el informe de auditoría la división de responsabilidad entre el auditor del grupo y el auditor privado respecto al componente mercantil), asegurándose de que las auditorías de las componentes se realicen a un nivel de materialidad suficientemente bajo para asegurar que la importancia relativa de los componentes es inferior a la del Grupo.

Solución ejemplo 30:

Siguiendo lo establecido en la Norma, procedemos a calcular la **importancia relativa en las cuentas del grupo**, con el siguiente resultado:

a) CIREF

MAGNITUD DE REFERENCIA			PORCENTAJE (%)	CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)
	EEFF PRELIMINARES	EEFF FORMULADOS			
ACTIVO TOTAL		15.670.286,00	0,70%		109.692,00

b) CIRET

	EEFF PRELIMINARES (euros)	EEFF FORMULADOS (euros)
CIREF (euros)		109.692,00
FACTORES DE RIESGO		
TOTAL PUNTUACIÓN		6
PORCENTAJE APLICABLE (%)		75,00%
CIRET (euros)		82.269,00
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)		
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)		

c) ICI

ICI s/ EEFF FORMULADOS	5.484,60
------------------------	----------

Como auditores de la matriz, debemos de calcular también las cifras de **importancia relativa para ALFA**:

a) CIREF

MAGNITUD DE REFERENCIA		PORCENTAJE (%)	CIREF s/ EEFF PRELIMINARES (euros)	CIREF s/ EEFF FORMULADOS (euros)
	EEFF PRELIMINARES			
ACTIVO TOTAL		8.981.994,00	0,70%	62.873,96

b) CIRET

	EEFF PRELIMINARES (euros)	EEFF FORMULADOS (euros)
CIREF (euros)		62.873,96
FACTORES DE RIESGO		
TOTAL PUNTUACIÓN		6
PORCENTAJE APLICABLE (%)		75,00%
CIRET (euros)		47.155,47
PORCENTAJE DE MINORACIÓN (%)		
CIRET s/EEFF PRELIMINARES (euros)		

c) ICIs

ICI s/ EEFF FORMULADOS	3.143,70
------------------------	----------

Las cifras calculadas para ALFA son inferiores que las calculadas para el Grupo, por lo que podemos considerarlas adecuadas.

	ALFA	Grupo
CIREF	62.873,96	109.692,00
CIRET	47.155,47	82.269,00
ICIs	3.143,70	5.484,60

Por lo que respecta a los componentes, la política del Grupo consiste en que es la matriz la que contrata a los auditores de las dependientes mercantiles y les imparte unas instrucciones que previamente a su determinación son validadas por el auditor público en su condición de auditor de la matriz y del Grupo.

En las instrucciones para las auditorías del ejercicio N se indica:

1. El nivel de materialidad, a efectos de reportar a ALFA, se ha establecido en un importe de 6.000 euros para las sociedades BETA, ZETA e IOTA, y de 2.000 euros para el resto de las sociedades. Los niveles de materialidad han sido definidos en base a consideraciones basadas en los activos totales, el patrimonio neto y el importe neto de la cifra de negocios de las sociedades que componen el Grupo ALFA. Estos niveles de materialidad lo son sólo a efectos de su integración en las cuentas anuales

- consolidadas del Grupo ALFA, y no modifican por tanto los de las auditorías de las cuentas anuales individuales o consolidadas de las diferentes sociedades o subgrupos que conforman dicho Grupo
- Adicionalmente, cualquier ajuste o aspecto con impacto estimado superior a 1.000 euros que se detecte debe ser incluido en el resumen de ajustes que se remitirá a ALFA, a efectos de su proceso de consolidación.
 - La materialidad individual, a efectos de planificación y de formación de la opinión, en cada una de las auditorías de las cuentas anuales de las diferentes sociedades o subgrupos debe establecerse por los auditores externos basándose en los activos totales, volumen de operaciones y resultados estimados de cada sociedad.
 - Si el índice de materialidad fijado por los auditores externos fuese inferior a 1.000 euros, en la sociedad, deberá reportarse sobre el importe con el que se trabaja y detallar los ajustes detectados en base a dicho límite.
 - El auditor del grupo consolidado podrá solicitar de los auditores de las sociedades y subgrupos incluidos en el perímetro de consolidación del Grupo ALFA cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de sus competencias, así como acceder a los papeles de trabajo.

A la fecha de planificación de la auditoría, no disponemos de las cuentas anuales de los componentes correspondientes al ejercicio N, pero sí de las del ejercicio anterior, lo que nos permite estimar la CIREF que se obtendría en cada una de ellas en base a diferentes criterios según el conocimiento que el auditor público tiene de ejercicios anteriores. El resultado obtenido se muestra en la siguiente tabla³⁸:

	CIREF ESTIMADA						
PARÁMETRO	BETA	DELTA	ZETA	IOTA	SIGMA	TAU	OMEGA
Activo total	17.137,03	40.563,50	7.941,86	4.426,95	6.889,97	9.498,56	1.779,52
Patrimonio neto	10.615,49	23.723,36	9.614,06	2.212,57	6.177,61	17.817,73	396,55
INCEN	21.997,49	14.337,16	13.324,03	4.275,40	132,43	359,13	897,23
Gastos de explotación	39.943,62	23.060,91	19.723,50	6.966,09	1.337,77	759,23	1.563,63
Resultado del ejercicio	6.914,80	6.092,50	2.019,05	1.371,30	1.014,77	247,68	431,60
MATERIALIDAD INSTRUCCIONES ALFA	6.000,00	6.000,00	6.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00

Se han sombreado en azul las cifras calculadas que quedarían por debajo de la materialidad fijada por ALFA y en amarillo las que quedan por debajo de la cifra de 1.000 euros fijada para ajustes que deben de ser comunicados en todo caso.

³⁸ Se han contemplado diferentes elementos de las cuentas anuales utilizados por los auditores mercantiles y los porcentajes aplicados, en su caso, según las políticas internas de las propias firmas de auditoría a las que pertenecen.

Como puede apreciarse, en la mayoría de las sociedades la materialidad fijada por ALFA es lo suficientemente baja para que, como auditores del Grupo, podamos estar confortables.

En los casos de TAU y OMEGA, es muy posible que el auditor privado calcule una cifra de materialidad inferior a 1.000 euros, por lo que deberá trasladar a ALFA la materialidad calculada y los ajustes en relación con la misma.

En cualquier caso, en la planificación de la auditoría del Grupo seleccionaremos una muestra de componentes para solicitar a los auditores privados información acerca de las cuestiones relevantes de la auditoría, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES-SP 1600, y revisar el trabajo realizado.

En la siguiente tabla se muestran los componentes que serían más significativos considerando el parámetro de activo:

	BETA	ZETA	IOTA	DELTA	SIGMA	TAU	OMEGA
Activo total	2.448.147,14	5.794.785,71	1.134.551,43	632.135,71	984.281,43	1.356.937,14	254.217,14
Patrimonio Neto	707.699,33	-1.581.557,33	640.937,33	148.838,00	411.840,67	1.187.848,67	26.436,67
INCN	2.199.749,00	1.433.716,00	1.332.403,00	427.540,00	13.243,00	35.913,00	89.723,00
Gastos de explotación	-2.662.908,00	-1.537.394,00	-1.314.900,00	-464.406,00	-89.184,67	-53.282,00	-104.243,33
Resultado ejercicio	-1.382.960,00	-1.218.500,00	403.810,00	-274.260,00	-202.954,00	-49.536,00	-86.320,00
Peso componente sobre grupo (activo)	16%	37%	7%	4%	6%	9%	2%

Como resultado de lo anterior, podemos considerar adecuados los niveles de importancia relativa establecidos por ALFA para las auditorías de las sociedades mercantiles que forman parte de su grupo.