



**MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA**

**SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS**

**INTERVENCIÓN GENERAL DE
LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**

**NORMA TÉCNICA
SOBRE EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA EN
LAS AUDITORÍAS DE CUENTAS REALIZADAS POR
LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN
DEL ESTADO**

Maria de Molina, 50, planta 19
28006 Madrid
Teléfono: 91 536.70.00
Fax: 91 536.75.70



ÍNDICE

	<u>Página</u>
INTRODUCCIÓN	3
1.- OBJETO.....	9
2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	10
3.- IMPORTANCIA RELATIVA EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO.....	11
4.- IMPORTANCIA RELATIVA EN LA EMISIÓN DEL INFORME	15
ANEXO	24



NORMA TÉCNICA SOBRE EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LAS AUDITORÍAS DE CUENTAS REALIZADAS POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

INTRODUCCIÓN

En los informes de auditoría de cuentas realizados por la IGAE se expone la opinión técnica del auditor sobre si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, de la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le sean de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

El auditor, para exponer su opinión, no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada, ni a incorporar en su informe el efecto de todas las incidencias detectadas. Por ello, es preciso acudir al concepto de importancia relativa como instrumento necesario para planificar y realizar la auditoría, analizar las incidencias detectadas a fin de determinar si deben ser consideradas como salvedades y, en su caso, calificar la opinión sobre las cuentas objeto de la auditoría.

En el ámbito de la contabilidad, la importancia relativa es objeto de un principio contable de los definidos en el Plan General de Contabilidad para la empresa española aprobado por Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre. Este principio afecta a la aplicación de todos los demás principios y de las normas y reglas contables de ellos derivadas, en tanto que establece lo siguiente:

“Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel...”

El Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, contempla también la aplicación de este principio, pero introduciendo una limitación importante a su aplicación cuando del mismo pueda derivarse un incumplimiento legal:



“...puede ser admisible la no aplicación estricta de algún principio siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos 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. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la trasgresión de normas legales”.

Las Normas Internacionales de Información Financiera, se refieren al concepto de materialidad. Concretamente la NIC 1 define el concepto de materialidad del siguiente modo:

“Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciadas en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida o una combinación de ambas podría ser el factor determinante”.

En el ámbito de la auditoría, las Normas de Auditoría del Sector Público (en adelante NASP) aprobadas por Resolución de la IGAE de 14 de febrero de 1997 definen el concepto del siguiente modo:

“...la importancia relativa puede considerarse como magnitud o naturaleza de un error (incluyendo la omisión) en la información que, ya sea individualmente o en su conjunto, hace probable que el juicio de una persona razonable se hubiera visto influido o su decisión afectada como consecuencia de ese error u omisión”.

Y, más adelante, en los apartados 6.3.5.1 y 6.4.2 se dice respectivamente:

“...En el informe deberán explicitarse los resultados significativos obtenidos para cada objetivo de la auditoría...”

“...Se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superan los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo...”



Las incidencias detectadas en la ejecución de la auditoría que, individual o acumuladamente, superen el umbral de materialidad calculado según los criterios expuestos en esta Norma Técnica, se incluirán como salvedades en el informe. La entidad auditada también será informada de las incidencias que, de acuerdo con dichos criterios, no superen los umbrales de materialidad definidos en esta Norma Técnica.

Por otra parte, el sometimiento al principio de legalidad de las actividades que realizan los organismos y entidades públicas obliga al auditor a realizar una evaluación de su cumplimiento. Sin embargo, el trabajo de auditoría, por su propia naturaleza, no puede estar encaminado a detectar todo tipo de incumplimientos legales. Así, en el apartado 5.6.4 de las NASP se establece la posibilidad de que el auditor identifique las normas que debe revisar:

“...Al ser la legislación aplicable muy prolija, no se debe esperar que el auditor revise toda la normativa que tenga alguna relación con la entidad auditada. Se espera que el auditor decida de forma responsable y razonada el cumplimiento de qué normas se deben revisar...”.

En esta línea, en las NASP se contempla la posibilidad de fijar índices o umbrales de materialidad para la revisión del cumplimiento legal de las entidades públicas sometidas a auditoría, del siguiente modo:

“...El trabajo de auditoría no está destinado por definición a detectar todas las irregularidades de cualquier tipo y cuantía que se hayan podido cometer. Su objetivo vendrá determinado en cada caso por el alcance y la planificación...”.

“...El examen del cumplimiento legal variará de acuerdo con el tipo de auditoría que se esté realizando. Así, el diseño de las auditorías financieras se hará de forma que proporcionen garantías razonables para la detección de aquellos actos ilegales que tengan un efecto ya sea directo o indirecto, de entidad suficiente en los estados financieros...”.



Por otra parte, la Ley General Presupuestaria incluye en el objetivo de la auditoría de cuentas la verificación del cumplimiento de la legalidad presupuestaria. En su artículo 167, refiriéndose a la auditoría de cuentas, modalidad de la auditoría de regularidad contable, establece que *“tiene como finalidad la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, de la ejecución del presupuesto, de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada”*.

En el ámbito de la contabilidad pública, existe un principio contable, el de imputación de la transacción, directamente relacionado con la legalidad presupuestaria. Dicho principio fue definido en el Plan General de Contabilidad Pública, del siguiente modo:

“La imputación de las transacciones o hechos contables ha de efectuarse a activos, pasivos, gastos o ingresos anuales o plurianuales de acuerdo con las reglas establecidas en este Plan General de Contabilidad Pública y demás normas que al efecto se dicten.

La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos debe efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

- *Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.*
- *Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que estos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.*



En los casos de conflicto entre este principio y el resto de los principios contables públicos deben prevalecer estos últimos, en especial los principios de registro y devengo.”

La Ley General Presupuestaria regula este principio en el artículo 122 del siguiente modo:

“Aquellas operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos, se registrarán, desde el punto de vista presupuestario, de acuerdo con el título II de esta Ley”.

Teniendo en cuenta la relevancia que tiene el cumplimiento de la legalidad presupuestaria para la expresión de la imagen fiel, se considera necesario fijar umbrales de materialidad específicos para evaluar la importancia relativa de las incidencias detectadas por incumplimiento de las reglas o normas presupuestarias contenidas en la Ley General Presupuestaria o en la normativa presupuestaria específica aplicable a determinadas Entidades.

Los incumplimientos de la legalidad presupuestaria que en función de su relevancia cuantitativa se considere que no afectan a la imagen fiel de la entidad auditada deberán ser puestos de manifiesto por el auditor bien en el informe de auditoría de cuentas, como párrafo independiente cuando superen los umbrales previstos en el apartado 4.6 de la presente Norma o, en su caso, en los informes previstos para los distintos tipos de entidades en la Norma Técnica sobre los informes de Auditoría de Cuentas anuales.

El auditor debe realizar la auditoría conjugando la mejor utilización posible de los recursos disponibles con la obtención de un razonable grado de seguridad en la detección de incumplimientos contables de principios y normas que pudiesen ser lo suficientemente grandes, individual o acumuladamente, para afectar a los estados financieros de manera cuantitativamente significativa. A los efectos de esta norma, el término incumplimiento contable significa el resultado de una mala aplicación de las políticas contables, o de una mala interpretación de los hechos y circunstancias que existen en la fecha en que se presenten los estados financieros (errores aritméticos, omisiones, fraudes o interpretaciones equivocadas de hechos, etc.)



Teniendo en cuenta lo anterior, el auditor en la fase de planificación debe efectuar una estimación de la cuantía de los incumplimientos contables que darían lugar a la calificación de la opinión sobre las cuentas. Para efectuar esta estimación deberá partir de unos estados financieros provisionales y evaluar el riesgo derivado de la actividad que realiza la entidad y el nivel de control interno existente en la misma.

Asimismo, dado que realiza comprobaciones selectivas de distintas áreas, que comprenden conjuntos de cuentas o de determinados tipos de operaciones, el auditor necesita establecer un límite máximo de aceptación de incumplimientos contables, o error tolerable, para cada una de estas áreas que, a pesar de haber identificado errores al efectuar sus comprobaciones, aún le permitan concluir que el grado de error es aceptable. El establecimiento del error tolerable en cada una de las áreas es presupuesto necesario para determinar la extensión de la revisión. Dicho error, que será una fracción de la materialidad global, será determinado teniendo en cuenta la evaluación del riesgo que efectúe el auditor considerando la información de que disponga sobre el riesgo inherente de operaciones concretas que se analizan en cada una de las áreas y la bondad del control interno existente en cada una de ellas. Asimismo, deberá tenerse en cuenta la posibilidad de que se produzcan incumplimientos de la legalidad presupuestaria que deban ser revelados en el informe. Si bien no existe unanimidad sobre el modo de abordar dicho cálculo, la presente Norma propone determinados procedimientos que son los que se han considerado más adecuados de acuerdo con la doctrina existente y la práctica conocida.

La consideración por las NASP del concepto de materialidad, obliga a que el auditor que desarrolla su trabajo en el Sector Público, lo tenga en cuenta en la planificación, ejecución y emisión del informe. Para ello es necesario elegir unas magnitudes que, en el ámbito del sector público estatal español, se consideren representativas del tamaño de las entidades y de su volumen de actividad. Elegidas dichas magnitudes, - activo, gastos y en el caso de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo obligaciones reconocidas -, en esta Norma se establecen los parámetros a aplicar a fin de determinar, mediante el procedimiento que se describe, los umbrales de materialidad.



Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, y vista la necesidad de establecer los umbrales de materialidad aplicables en las auditorías de las cuentas anuales que realiza la Intervención General de la Administración del Estado, la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas, ha aprobado en su reunión de 11 de abril de 2007 la presente Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado que sustituye a la aprobada en la reunión de la Comisión de 11 de junio de 2002.

1. OBJETO

- 1.1.** La aplicación de la noción de importancia relativa a la auditoría implica la necesidad de instrumentar un sistema, constituido por índices y criterios para su aplicación, que permita evaluar la materialidad que el auditor deberá tener en cuenta a efectos de incluir en el informe de auditoría salvedades que afecten al balance, a la cuenta del resultado económico-patrimonial o de pérdidas y ganancias y al estado de liquidación del presupuesto.
- 1.2.** Asimismo se establecen en esta Norma Técnica las pautas para la determinación de las cifras de materialidad en las fases de la auditoría previas a la emisión del informe: planificación y ejecución del trabajo. Lo anterior es imprescindible para conjugar que el trabajo de auditoría asegure razonablemente la detección de incumplimientos contables que puedan afectar a la imagen fiel con que en dicho trabajo se realice una asignación lo más eficiente posible de los recursos públicos.
- 1.3.** La conveniencia de elaborar esta Norma Técnica viene justificada, entre otras, por las siguientes razones:
 - Se favorece la confianza pública en los trabajos de auditoría, homogeneizando los resultados de los trabajos sobre situaciones similares.
 - Permite la comparación entre las diferentes auditorías, referentes tanto a diversos ejercicios de una misma entidad, como realizadas en el mismo ejercicio a diversas entidades pertenecientes al mismo sector o con características funcionales, económicas o financieras similares.



- Facilita la comprensión de los trabajos y resultados de la auditoría por profesionales y usuarios no especializados en materias contables.

1.4. El contenido de esta Norma Técnica no supone la desaparición del juicio profesional del auditor, puesto que el profesional responsable de la planificación, de la ejecución del trabajo de auditoría y de la elaboración del informe, mantiene su capacidad de decisión al interpretar las normas sobre materialidad en el marco que la Norma Técnica establece.

Por ello, si haciendo uso de su juicio profesional, el auditor considerara que la aplicación de los niveles cuantitativos de materialidad y criterios establecidos en el apartado 4 de esta Norma daría lugar a decisiones de auditoría no razonables, podrá modificar dicha aplicación. En ese caso está obligado, tal como se expone en dicho apartado, a explicar y documentar en los papeles de trabajo, de forma expresa y suficiente, la consideración de los aspectos cualitativos que han determinado su incidencia en la evaluación de la materialidad deducida de lo expuesto en dicho apartado 4.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

2.1. El contenido de esta Norma Técnica será de aplicación a las auditorías de cuentas que la Intervención General de la Administración del Estado realice en el ejercicio de las competencias que tiene atribuidas.

2.2. Cuando el auditor lo considere necesario, podrá aplicar como referencia esta Norma Técnica en la auditoría de otros documentos contables distintos de las cuentas anuales, mencionándolo expresamente en el informe correspondiente.

2.3. En la realización de las auditorías de cuentas correspondientes a las sociedades mercantiles estatales, no será de aplicación el apartado 4 de esta Norma Técnica que se sustituirá por los equivalentes en la Norma Técnica sobre el concepto de importancia relativa aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



3.- IMPORTANCIA RELATIVA EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO

- 3.1.** En el apartado 5 de las NASP, Normas sobre ejecución del trabajo, se contempla la elaboración de un plan global en el que, entre otros aspectos, deben identificarse las áreas de riesgo, entendiendo por tales todas aquellas en que se pueden producir errores o irregularidades significativas. El auditor debe planificar la auditoría para obtener un razonable grado de seguridad en la detección de incumplimientos contables que pudiesen ser lo suficientemente grandes, individual o acumuladamente, para afectar a los estados financieros de manera cuantitativamente significativa.
- 3.2.** En la fase de planificación no es posible prever las muy variadas circunstancias que podrían detectarse en la auditoría y afectar a la opinión sobre las cuentas, por lo que el cálculo de la materialidad se efectuará teniendo en cuenta fundamentalmente información cuantitativa referida al balance, a la cuenta de resultado económico patrimonial o de pérdidas y ganancias y al estado de liquidación del presupuesto.
- 3.3.** En la fase de planificación el auditor debe efectuar una estimación de cuál será el importe de los errores que daría lugar a la calificación de su opinión sobre las cuentas y que constituya una base estable para realizar su trabajo. Para establecer la cifra de materialidad a efectos de planificación, el auditor deberá utilizar como referencia las cuentas formuladas y puestas a disposición por la entidad auditada. No obstante, en determinados casos, el auditor puede no disponer en la fase de planificación de las cuentas formuladas. En esos casos el auditor deberá partir de estados financieros interinos anualizados o de una aproximación preparada a partir de los estados financieros de ejercicios anteriores, para cuya confección se habrá tenido en cuenta la información disponible sobre la posible evolución de las magnitudes de la entidad.
- 3.4.** Teniendo en cuenta la posible existencia de diferencias entre los estados financieros utilizados para efectuar la planificación y los que finalmente formule la entidad, así como que por razones de economía y rapidez, el trabajo se debe realizar me-



diante pruebas selectivas y considerando que el auditor debe identificar todos los aspectos que individualmente o en su conjunto tengan efecto en la opinión, la materialidad global o a nivel de estados financieros, a efectos de planificación, ha de ser inferior a aquella que el auditor utiliza para emitir opinión. Por ello, se calculará aplicando un porcentaje sobre las cifras de materialidad que resultarían de aplicar sobre las cuentas provisionales los umbrales que figuran en el apartado 4.1. A título de referencia, no obligatoria, ese porcentaje podría situarse entre el 80 y el 95%, en función de la experiencia del auditor sobre la fiabilidad de las cuentas provisionales presentadas en ejercicios anteriores, y teniendo en cuenta el mayor o menor riesgo derivado de la naturaleza de las actividades que realiza la entidad y los resultados de la evaluación general que el auditor efectúe sobre el control interno.

- 3.5.** Teniendo en cuenta que el auditor realiza comprobaciones selectivas de distintas áreas, necesita establecer un límite máximo de aceptación de incumplimientos contables o error tolerable para cada una de estas áreas o conjuntos de cuentas que, pese a los incumplimientos detectados al efectuar sus comprobaciones, permita concluir que el grado de error es aceptable y no es necesario extender la revisión. Dicho error tolerable será una fracción de la materialidad global.
- 3.6.** A efectos de calcular la materialidad en cada una de las áreas se utilizarán distintos parámetros que partiendo de la materialidad global la ajusten a las características de cada área de trabajo. Para ello se podrán tener en cuenta tanto factores cuantitativos (saldo de las cuentas o epígrafes), como cualitativos (el mayor o menor riesgo derivado de la naturaleza y complejidad de las operaciones correspondientes al área analizada, grado de confianza en el control interno, errores detectados y no corregidos en ejercicios anteriores, etc.). A mayor riesgo el auditor establecerá un menor error tolerable y una mayor extensión y profundidad de las pruebas sustantivas minorando de este modo el riesgo de no detección, y por tanto el riesgo total de la auditoría.

Existen diversos procedimientos para calcular el error tolerable a nivel de epígrafe de las cuentas anuales. En el Anexo se aporta un ejemplo de aplicación de uno de los procedimientos que es posible utilizar para realizar el cálculo, así como



porcentajes orientativos de graduación del error tolerable en función de factores cualitativos.

- 3.7. Por otra parte, en las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo, el auditor deberá asegurar razonablemente la detección de incumplimientos presupuestarios. Eso significa que para determinadas cuentas puede ser necesario establecer un error tolerable al nivel de vinculación que corresponda, teniendo en cuenta la importancia relativa que a efectos de informe se establece en la regla sexta del apartado 4.1.2. Este error tolerable puede ser sensiblemente inferior al que resultaría de aplicar los criterios generales, de manera que se puedan detectar y revelar desviaciones que, si bien en cuantía no serían suficientemente elevadas, deben ser expuestas en el informe por constituir vulneraciones de la normativa presupuestaria.
- 3.8. Tanto la materialidad global como las materialidades a nivel de área para la ejecución del trabajo fijadas en la fase de planificación deberán ser modificadas cuando de las cuentas puestas a disposición para ser sometidas a auditoría o de resultados del trabajo realizado, se deduzca que las cifras que se deben tener en cuenta para calcular la materialidad a efectos de informe difieren considerablemente, a nivel global o a nivel de epígrafe, de las consideradas en la fase de planificación, bien porque la estimación que se realizó difiere muy sustancialmente de la realidad o porque se han detectado errores e incumplimientos contables que alteran muy sustancialmente las cifras consideradas en la planificación.
- 3.9. Normalmente, el auditor debe determinar el alcance o extensión de las pruebas de auditoría a desarrollar para obtener evidencia en función de las cifras de materialidad a nivel de área definidas en la fase de planificación. A estos efectos debe tenerse en cuenta lo siguiente:
- En las pruebas que consistan en el muestreo de operaciones se utilizarán los procedimientos de muestreo que se consideren más adecuados en cada caso. Para la determinación del tamaño de las muestras y la selección de las operaciones a analizar se tendrá en cuenta el error tolerable calculado en cada caso. A estos efectos, se podrá utilizar como referencia la Norma Técnica sobre utili-



zación de técnicas de muestreo y otros procedimientos de comprobación selectiva publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Cuando el auditor, de acuerdo con su criterio profesional decida obtener evidencia mediante procedimientos analíticos, las diferencias entre los importes contabilizados y las estimaciones efectuadas por el auditor, se compararán con el error tolerable a fin de evaluar los resultados obtenidos. Dicha comparación se deberá efectuar teniendo en cuenta el grado de precisión esperado de la estimación realizada así como el resto de factores definidos en la Norma Técnica sobre "Procedimientos Analíticos" aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- En determinados casos, teniendo en cuenta la escasa relevancia del saldo de determinadas cuentas, y de los movimientos (sin compensar) habidos en las mismas, así como la evaluación del riesgo de la clase de transacciones, el auditor podrá decidir de acuerdo con su criterio profesional no realizar comprobaciones, por considerar muy improbable que los errores que se pudieran detectar pudieran dar lugar, por sí mismos o acumulados con otros, a una salvedad en la opinión. Asimismo podrá decidir la realización de verificaciones exhaustivas de determinadas cuentas o transacciones cuando considere que el riesgo es muy elevado.
- Cuando la prueba de auditoría se realice sobre una parte de las cuentas incluidas en el área deberá asignar el error tolerable a las distintas cuentas que conforman el área, teniendo en cuenta que en determinados casos la cifra relevante a efectos del trabajo a desarrollar puede no ser el saldo final sino otras como la diferencia entre saldo inicial y final o los importes registrados al debe y/o al haber.

3.10 El auditor documentará en su plan global la determinación de los niveles de materialidad, a nivel global y de área, y su justificación, dejando evidencia en sus papeles de trabajo.



4.- IMPORTANCIA RELATIVA EN LA EMISIÓN DEL INFORME

4.1. El auditor, a efectos de exponer su opinión en el informe de auditoría, evaluará la materialidad de las incidencias detectadas partiendo de unas cuentas en las que a efectos de realizar el cálculo se habrán corregido todos los errores e incumplimientos detectados. Para determinar si dichos errores son o no significativos, se comparará la cuantía de los mismos con los umbrales de materialidad que resulten de aplicar determinados parámetros a las cuentas corregidas.

4.1.1. Las magnitudes a considerar para calcular los umbrales de materialidad serán el activo y los gastos, y en el caso de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo las obligaciones reconocidas.

El procedimiento a aplicar para determinar los umbrales de materialidad será el siguiente:

- Sobre la magnitud activo de las cuentas se aplicará un porcentaje del 0,45%.
- Sobre la magnitud gastos se aplicará un porcentaje del 0,55%. En el caso de las entidades del sector público administrativo con presupuesto limitativo la magnitud gastos será sustituida por la magnitud obligaciones reconocidas si esta última es inferior.
- Se sumarán las cifras resultantes de los cálculos anteriores, siendo el importe resultante el umbral de materialidad a aplicar a la entidad considerada.
- No obstante, si el importe resultante de los cálculos anteriores, fuera superior al 0,75% del activo, o al 3% de los gastos, (en el caso de las entidades del sector público administrativo al 3% de las obligaciones reconocidas), el umbral de materialidad será el importe inferior de los resultados de los cálculos indicados en los puntos anteriores.

4.1.2. Para determinar si los incumplimientos contables detectados son materiales se tendrán en cuenta las siguientes reglas:



PRIMERA:

Cualquier importe igual o superior a la cifra calculada de acuerdo con el apartado 4.1.1. se considerará significativo.

SEGUNDA:

No se podrán compensar errores en ingresos con errores en gastos, ni errores en el activo con errores en el pasivo y los fondos propios.

Tampoco se podrán compensar infravaloraciones de una partida con sobrevaloraciones de otra, excepto cuando el efecto combinado de las desviaciones no afecte de forma significativa a ninguna de las agrupaciones que integran las cuentas anuales al nivel de desagregación que se indica en la regla sexta.

TERCERA:

No es posible describir en esta Norma toda la casuística que se puede producir respecto de la acumulación de errores. Sin embargo, se establecen las siguientes pautas de actuación que serán de aplicación salvo que el auditor considere que su estricta aplicación a un caso concreto conduce a decisiones no razonables, en cuyo caso podrá decidir su no aplicación, explicando las causas de esta decisión en los papeles de trabajo.

- No se sumarán errores con efecto contrario sobre los resultados o los fondos propios, considerándose dichas sumas de errores como independientes entre sí. Por ejemplo no se sumaran mayores ingresos y mayores gastos.
- Aquellos errores de importe inferior a la cifra de materialidad calculada se acumularán con otros errores o incumplimientos que produzcan el mismo efecto positivo o negativo sobre los resultados o los fondos propios, sean éstos o no materiales individualmente cualesquiera que sean los epígrafes de las cuentas anuales afectados por estas incidencias. Dicha agregación queda sujeta a las limitaciones establecidas en el primer párrafo de la regla Segunda. Si efec-



tuada la acumulación resultan importes superiores a la cifra de materialidad, se incluirán las correspondientes salvedades. Los incumplimientos contables que originan la inclusión de las salvedades, se reflejarán en el informe agrupados en función del efecto que producen en las cuentas, indicando los epígrafes de las mismas a las que afectan. Con objeto de que la exposición no resulte excesivamente prolija, el auditor no incluirá en la misma los incumplimientos contables que considere irrelevantes.

- Los errores que no tengan efectos ni en el importe de los resultados ni en el de los fondos propios, consistentes en infravaloraciones de un epígrafe de las cuentas anuales que tienen su correspondencia en sobrevaloraciones de otro epígrafe, se reflejarán únicamente como salvedades cuando considerados a nivel de epígrafe sean superiores al umbral de materialidad, no debiendo ser agregados con otros que no afecten a dicho epígrafe. Por tanto, las reclasificaciones sólo constituirán una salvedad cuando para un epígrafe concreto de las cuentas anuales excedan de la cifra de materialidad calculada

CUARTA:

A los efectos de inclusión o no en el informe de errores o incumplimientos contables que individualmente no sean materiales se tendrán en cuenta, además de los anteriormente expuestos, los siguientes criterios:

- No serán incluidos aquellos incumplimientos contables que, a juicio del auditor, y en función del tamaño de la entidad y de su actividad tengan un efecto irrelevante en las salvedades a exponer en el informe.
- Si la suma de errores de un determinado efecto es material y por tanto debe ser incluido en el informe, también se ofrecerá información sobre los errores en sentido contrario que teniendo en cuenta su importe no constituyen salvedades, contrarrestan el efecto sobre los resultados o los fondos propios aún cuando se encuentren por debajo del umbral de materialidad, salvo en aquellos casos en que el auditor considere que el efecto es irrelevante. Dicha informa-



ción se ofrecerá complementando la que corresponde a la descripción de la salvedad.

- En todo caso, el conjunto de errores contables contenidos en las cuentas anuales y no recogidos en el informe como salvedades no podrá en ningún caso ser superior a los umbrales de materialidad aplicables.
- Aquellos incumplimientos de principios y normas contables no materiales y que de acuerdo con lo indicado en las reglas anteriores no figurarán en el informe de auditoría de cuentas, serán en todo caso comunicados por escrito a la entidad auditada, debiendo ser reflejados, cuando proceda, en el informe adicional o complementario al de auditoría de cuentas, de acuerdo con la Norma Técnica correspondiente.

QUINTA:

Cuando existan incertidumbres, el auditor, de acuerdo con la información de que disponga y su juicio profesional y si fuera posible y razonable, deberá estimar si el efecto podría ser superior a las cifras que se deduzcan de los umbrales anteriormente establecidos. Dicho importe estimado se tendrá en cuenta en los cálculos realizados de acuerdo con las reglas primera a tercera; es decir se tendrá en cuenta para efectuar la comparación con los umbrales de materialidad y decidir en cada caso qué incidencias deben incluirse en el informe por calificarse como salvedades.

Del mismo modo se actuará cuando, detectados determinados incumplimientos contables, el auditor debe efectuar una estimación del error en cuentas no siendo razonable efectuar el examen individualizado de todas las operaciones.

Cuando el auditor no pueda aplicar, parcial o totalmente, sus procedimientos de auditoría sobre determinados saldos u operaciones, deberá decidir si incluye o no en el informe una limitación al alcance en función de la relevancia de los saldos u operaciones no verificados y del riesgo de que existan errores significativos, evaluados según su juicio profesional y teniendo en cuenta la información y documentación de la que sí haya dispuesto.



SEXTA:

Además de los resultantes de la aplicación de las reglas anteriores, el auditor podrá considerar significativos aquellos errores en los que individualmente o en su conjunto concurren las siguientes circunstancias:

- Que los incumplimientos detectados supongan una desviación superior a un 5% de una agrupación de las cuentas anuales, representando el saldo de dicha agrupación un porcentaje superior al 5% del activo o de los gastos, según se trate de una agrupación de balance o de cuenta de resultados. Cuando afecte a varias agrupaciones se tomará el menor de los límites.
- Que además produzcan, a juicio del auditor, una distorsión relevante de la información que se deduce de las cuentas sobre alguno de los siguientes aspectos:
 - La liquidez del ente auditado, medida mediante el capital circulante.
 - El nivel de endeudamiento de la entidad o su composición.
 - La capacidad para financiar presupuestos futuros, deducida del remanente de tesorería.
 - Los resultados, cuando produzcan la inversión del signo, o fluctuaciones importantes respecto de los obtenidos en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio.
 - El importe de aquellas partidas sometidas a limitaciones legales cuando los incumplimientos contables encubran incumplimientos legales (por ejemplo los gastos de personal).

Cuando sea aplicable el Plan General de Contabilidad de la Empresa Española, a los efectos de esta Norma se considerarán agrupaciones las siguientes:



Para Balance	El primer nivel de desagregación que figura referenciado por letras (por ejemplo Activo Circulante)
Para la Cuenta de Pérdidas y Ganancias	El segundo nivel de desagregación que figura definido por números árabes (por ejemplo Gastos de Personal)
Cuando sea aplicable el Plan General de Contabilidad Pública se considerarán las agrupaciones siguientes:	
Para Balance	El primer nivel de desagregación que figura referenciado por letras (por ejemplo Inmovilizado)
Para la Cuenta de Resultado Económico Patrimonial	El tercer nivel de desagregación representado por letras minúsculas (por ejemplo Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado)
Para el Estado de Liquidación del Presupuesto	El capítulo (por ejemplo Gastos de personal)

Las anteriores agrupaciones serán utilizadas como referencia cuando a las entidades a auditar les sean de aplicación normas contables específicas que contengan modelos de cuentas anuales diferentes de los establecidos en las normas citadas en este apartado.

SEPTIMA:

En todo caso se considerará significativa, en las entidades sometidas a presupuesto limitativo, toda desviación superior al 5% de las obligaciones reconocidas con cargo a un capítulo del presupuesto de gastos, siempre que representen una cifra superior al 5% de las que figuren en el total del estado de liquidación del presupuesto corregido con los errores detectados.



OCTAVA:

La consideración por parte del auditor de factores cualitativos, podrá incidir en la evaluación de la materialidad calculada según la aplicación de los parámetros y criterios incluidos en los apartados anteriores.

- 4.2** La consideración de factores cualitativos que puedan modificar cuantitativamente los umbrales de materialidad deducidos del apartado 4.1 de esta Norma Técnica, será explicada en los papeles de trabajo, debiendo ser autorizada con carácter previo por la Oficina Nacional de Auditoría cuando la desviación que se produzca respecto de las cifras que resultarían de la aplicación estricta de los correspondientes apartados de la Norma sea superior al 20% de la cifra de materialidad calculada.
- 4.3** Si la normativa específica aplicable a la entidad auditada, exigiera la emisión de un informe de auditoría de un auditor privado, elaborado de acuerdo con las Normas aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además del que corresponde emitir por su pertenencia al Sector Público Estatal, elaborado de acuerdo con las Normas de Auditoría del Sector Público, los criterios de materialidad a aplicar en este último informe serán los que resulten de la aplicación de los correspondientes apartados de esta Norma. No obstante, si en algún caso las cifras que resultaran de la aplicación de la Norma de importancia relativa aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, fueran inferiores a los efectos del cálculo de la importancia relativa a efectos de informe, se aplicarán estos últimos.
- 4.4.** Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo segundo del apartado 1.4 de esta Norma, la detección de errores o incumplimientos contables que afecten al importe de los resultados o fondos propios, en cuantía superior a tres veces el umbral de materialidad calculado, constituirá una referencia para emitir opinión desfavorable sobre las cuentas anuales.



4.5 En todos aquellos aspectos relacionados con la determinación de la importancia relativa o materialidad no regulados por esta Norma, los auditores actuarán de acuerdo con su criterio profesional excepto si recibieran instrucciones de coordinación específicas.

4.6 Los incumplimientos de normas o reglas presupuestarias que no supongan una salvedad en la opinión sobre las cuentas anuales porque sus efectos sobre dichas cuentas tomadas en su conjunto, sean inferiores a los niveles de materialidad definidos de acuerdo con esta Norma, serán expuestos en el informe de auditoría de cuentas como párrafo independiente de la Sección de Opinión en el supuesto de que:

- El efecto de la cuantía del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos sea superior al 5% de las obligaciones reconocidas al nivel de vinculación jurídica definida en los artículos 43 y 44 de la Ley General Presupuestaria.
- El efecto del importe del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos de la entidad sea superior al 5% de los derechos reconocidos brutos.

Asimismo, se incluirán en un párrafo independiente de la opinión aquellos incumplimientos de normas presupuestarias no cuantificables que el auditor estime relevantes.



DISPOSICIÓN FINAL

La presente Norma Técnica será de aplicación a las auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2007 y sucesivos.

Texto aprobado por la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas, en su reunión de 11 de abril de 2007.

LA SECRETARIA DE LA COMISIÓN

Fdo.: Mercedes Vega García.

Conforme con la Propuesta,
EL DIRECTOR DE LA
OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA

Fdo.: José Juan Blasco Lang.



ANEXO

DATOS CONTABLES DE PARTIDA

ACTIVO	SALDO	MOVIMIENTO	PASIVO	SALDO	MOVIMIENTO
Inmovilizado material	600	20	Fondos propios	1.000	40
Inmovilizado inmaterial	10	2	Ingresos distribuir varios ejercicios	140	50
Inmovilizado financiero	400	100	Provisiones riesgos y gastos	150	51,1
Otro Inmovilizado	20	10	Acreedores largo	300	200
Existencias	250	150	Acreedores corto	100	100
Deudores	200	100	Provisiones corto	200	140
IFT y tesorería	400	200	Otros pasivos	10	1
Otros activos	20	0,1			
TOTAL ACTIVO	1.900	582,1	TOTAL PASIVO	1.900	582,1

GASTOS		INGRESOS	
Aprovisionamientos	100	Ventas y servicios	120
Personal	50	Otros ingresos de explotación	50
Dotación amortizaciones	20	Ingresos financieros	30
Dotación provisiones	2	Subvenciones	20
Otros gastos	5	Ingresos extraordinarios	5
Impuesto de Sociedades	10	Otros ingresos	2
TOTAL GASTOS	187	TOTAL INGRESOS	227



PASO 1. Determinación de la materialidad global

Los cálculos se recogen sintéticamente en el siguiente cuadro:

Activo	1.900	0,75%	14,25
Gastos	187	3%	5,61
0,45% de activo + 0,55% de gastos			9,58

De acuerdo con lo anterior, la materialidad inicial aplicable sería de 5,61.

PASO 2. Ajustes en la materialidad global

Se trataría de aplicar correcciones en la materialidad inicial teniendo en cuenta factores cualitativos de carácter general, como los siguientes:

- Riesgos inherentes derivados de la naturaleza de la actividad de la entidad.
- Evaluación global del control interno.

Estas correcciones no deberían suponer una reducción en la materialidad inicial de más del 20% y en ningún caso deberían dar lugar a aumentos en la materialidad.

MATERIALIDAD GLOBAL			5,61
FACTORES CORRECTORES	VALORACIÓN	AJUSTE	
a) Naturaleza de la entidad	Sin observaciones	0%	
b) Control interno	Mejorable	10%	
	Suma	10%	
MATERIALIDAD CORREGIDA			5,05



PASO 3. Análisis de relevancia

Como criterio para analizar la existencia de áreas en las que puedan darse circunstancias que justifiquen no incluirlas en la revisión, se identifican aquellas cuyas variaciones de debe y haber son inferiores a la materialidad corregida.

		VARIACIONES	
		DEBE	HABER
Ingresos	Ingresos extraordinarios	0	5
Gastos	Otros gastos	5	0
Activo	Inmovilizado inmaterial	4	2
Gastos	Dotación de provisiones	2	0
Ingresos	Otros ingresos	0	2
Pasivo	Otros pasivos	1	2
Activo	Otros activos	0,3	0,2

Con base en la experiencia del auditor respecto a la naturaleza de la actividad de cada área y del control interno existente en ellas, se considera adecuado no incluirlas en la revisión, salvo la de ingresos extraordinarios, al detectar en ésta circunstancias que aconsejan su análisis al margen de su reducida variación de saldo y movimientos al debe y al haber.

PASO 4. Determinación del error tolerable por área de acuerdo con factores cuantitativos

Respecto a los factores cuantitativos, el cálculo se hará con base en los saldos contables y la fórmula utilizada será la siguiente:

Error tolerable del área = Materialidad corregida x raíz cuadrada de (saldo contable del área / saldo contable de todas las áreas).



		SALDO CONTABLE	ERROR TOLERABLE
Activo	IFT y tesorería	400	1,57
Activo	Existencias	250	1,24
Activo	Inmovilizado financiero	400	1,57
Activo	Deudores	200	1,11
Activo	Inmovilizado material	600	1,92
Activo	Otro Inmovilizado	20	0,35
Gastos	Aprovisionamientos	100	0,78
Gastos	Personal	50	0,55
Gastos	Dotación amortizaciones	20	0,35
Gastos	Impuesto de Sociedades	10	0,25
Ingresos	Ventas y servicios	120	0,86
Ingresos	Otros ingresos de explotación	50	0,55
Ingresos	Ingresos financieros	30	0,43
Ingresos	Subvenciones	20	0,35
Pasivo	Provisiones corto	200	1,11
Pasivo	Acreedores largo	300	1,36
Pasivo	Acreedores corto	100	0,78
Pasivo	Provisiones riesgos y gastos	150	0,96
Pasivo	Ingresos distribuir varios ejercicios	140	0,93
Pasivo	Fondos propios	1.000	2,48
	SUMA	4.160	
	MATERIALIDAD GLOBAL CORREGIDA	5,05	

PASO 5. Ajustes al error tolerable por área de acuerdo con factores cualitativos

Los ajustes en el error tolerable del área se realizarán en función de la experiencia del auditor en ejercicios anteriores respecto al control interno y error esperado, específicos del área. El cálculo sería el resultado de aplicar al error tolerable inicial del área un índice basado en una evaluación del nivel de confianza en el área y el error esperado. En el siguiente cuadro se recoge el factor corrector que se opta por aplicar, de acuerdo con el criterio del auditor y las características del trabajo:



CONFIANZA EN EL CONTROL	FACTOR CORRECTOR
Alta	0,8
Media-alta	1,0
Media-baja	1,5
Baja	2,0

En función de lo anterior, el error tolerable ajustado de cada área sería el que se recoge en el siguiente cuadro:

Nota: Error tolerable ajustado = Error tolerable inicial del área/Factor corrector.

		ERROR TOLERABLE INICIAL	FACTOR CORRECTOR	ERROR TOLERABLE AJUSTADO
Activo	IFT y tesorería	1,57	0,8	1,96
Activo	Existencias	1,24	1	1,24
Activo	Inmovilizado financiero	1,57	1,5	1,04
Activo	Deudores	1,11	2	0,55
Activo	Inmovilizado material	1,92	0,8	2,40
Activo	Otro Inmovilizado	0,35	1	0,35
Gastos	Aprovisionamientos	0,78	1,5	0,52
Gastos	Personal	0,55	2	0,28
Gastos	Dotación amortizaciones	0,35	0,8	0,44
Gastos	Impuesto Sociedades	0,25	1	0,25
Ingresos	Ventas y servicios	0,86	1,5	0,57
Ingresos	Otros ingresos explotación	0,55	2	0,28
Ingresos	Ingresos financieros	0,43	0,8	0,54
Ingresos	Subvenciones	0,35	1	0,35
Pasivo	Provisiones corto	1,11	1,5	0,74
Pasivo	Acreedores largo	1,36	2	0,68
Pasivo	Acreedores corto	0,78	0,8	0,98
Pasivo	Provisión riesgos y gastos	0,96	1	0,96
Pasivo	Ingresos distribuir ejercicios	0,93	1,5	0,62
Pasivo	Fondos propios	2,48	2	1,24

El error tolerable ajustado es la referencia que se comparará con los resultados de auditoría en las pruebas realizadas mediante muestreo estadístico o revisión global analítica para evaluar si dichos resultados son satisfactorios.



El cálculo de un error tolerable a nivel de área o particularizado a cuentas concretas, no implica que el auditor de acuerdo con su juicio profesional no pueda decidir comprobaciones exhaustivas sobre determinadas cuentas si considera que el riesgo es muy elevado, o en su caso no realizar pruebas sobre las citadas cuentas si considera que el riesgo de auditoría es muy reducido y los saldos y/o movimientos de determinadas cuentas son irrelevantes.