



Instrucción de fiscalización 2/2023

IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LAS FISCALIZACIONES/AUDITORIAS DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

JUSTIFICACIÓN

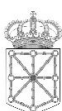
La evaluación de la importancia relativa o materialidad aplicada en la Cámara de Comptos está regulada en la GPF-OCEX 1321, aprobada por la conferencia de presidentes de ASOCEX en mayo de 2020. Dicha guía regula, entre otros aspectos, cómo se cuantifica dicha materialidad en:

- Los estados financieros en su conjunto al planificar la auditoría.
- En la ejecución del trabajo.
- En las incorrecciones claramente insignificantes.

La aplicación de las normas internacionales de auditoría aplicables al sector público español (en adelante NIA-ES-SP), la experiencia acumulada en estos años junto con cierta ausencia de concreción y adaptación a las peculiaridades de nuestro sector público en la determinación de esa materialidad dentro de la citada GPF-OCEX 1321, demanda una regulación específica de esta materia para los trabajos de auditoría de cuentas de la Cámara de Comptos.

A ello se une la reciente aprobación en mayo de 2023 por la IGAE de una nueva norma técnica sobre la cuestión. Dicha norma viene a resolver las lagunas que contempla la normativa hasta ahora aplicada por la Cámara de Comptos.

Resultado de todo lo anterior y a la espera de una actualización de la GPF-OCEX 1321, una vez oídos los auditores, se aprueba la presente instrucción para regular la cuantificación de la importancia relativa en las auditorías financieras de la Cámara de Comptos de Navarra.





INSTRUCCIÓN SOBRE LA CUANTIFICACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LAS AUDITORÍAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL SECTOR PÚBLICO DE NAVARRA

1º. Objetivo de la instrucción.

Esta instrucción se centra en la cuantificación de la importancia relativa en:

- Los estados financieros en su conjunto al planificar la auditoría o la estrategia global de la misma.
- En la ejecución del trabajo.
- En las incorrecciones claramente insignificantes.
- Otros aspectos tales como la evaluación de las incorrecciones detectadas, la comunicación de la materialidad y la documentación en los papeles de trabajo.

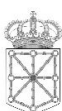
Estos aspectos se han venido regulando básicamente en los puntos 5 a 7 de la GPF-OCEX 1321 que suspende esta instrucción en tanto no se actualice dicha norma, manteniéndose vigentes el resto de apartados de la misma.

2º. Materialidad en los estados financieros (MEF) en la planificación o en la estrategia global de la auditoría.

2.1. La materialidad de los estados financieros en su conjunto (MEF) permite determinar una cifra a partir de la cual cabría razonablemente prever que las incorrecciones detectadas no corregidas que, individualmente o agregadas superen tal cifra, pueden influir en las decisiones que los usuarios toman basándose en dichos estados financieros.

Para **determinar esta magnitud** se aplicará un porcentaje a una referencia o parámetro elegido entre los distintos elementos de los estados financieros del ejercicio auditado.

Siguiendo las indicaciones de la IGAE en la norma técnica citada y adaptándolas al Sector Público Foral, las referencias y los porcentajes a aplicar se reflejan en el cuadro nº 1 siguiente:





Cuadro nº 1 Calculo de la MEF: referencias y porcentajes a aplicar

TIPO DE ENTIDAD	REFERENCIA	Materialidad	
		Entidad mediana o pequeña	Entidad grande
Sector público administrativo con presupuesto limitativo			
Administración de la Comunidad Foral Instituciones Parlamentarias EELL Organismos Autónomos Otras entidades de derecho público Consortios del sector público administrativo Autoridades administrativas independientes	Obligaciones Reconocidas/Gastos totales	5%	3%
Sector público administrativo con presupuesto estimativo			
Entidades de derecho público Otros consorcios	Gastos Totales	5%	3%
Sector público empresarial			
Empresas públicas	Activo	0,7%	0,5%
Entidades públicas empresariales	Patrimonio Neto	1,5%	1%
Sector público fundacional			
Fundaciones del sector público	Gastos de gestión ordinaria	5%	3%

En la aplicación de este cuadro, ha de tenerse en cuenta:

- La referencia a “obligaciones reconocidas” se obtendrá del importe consignado en el estado de liquidación del presupuesto; la referencia a “gastos totales” derivará de la cuenta del resultado económico patrimonial.
- Tendrán la consideración de “grandes entidades”, aquellas:
 - a. Cuyas obligaciones reconocidas/gastos totales a fiscalizar **superen los 50 millones de euros**. Sin resultar exhaustivos, podemos citar las siguientes:
 - Gobierno de Navarra.
 - Universidad Pública de Navarra.
 - Ayuntamientos de Pamplona, Ayuntamiento de Tudela y Mancomunidad de la Comarca de Pamplona.
 - b. También tendrán la consideración de “grandes” a estos efectos, aquellos programas, acciones o políticas a revisar cuyo gasto supere la citada cifra de 50 millones de euros.
 - c. Para las empresas, fundaciones y entidades públicas empresariales, se aplicarán los criterios de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de





Cuentas, es decir, que se consideran “grandes entidades” aquellas que cumplan al menos dos de los siguientes criterios en el ejercicio fiscalizado¹:

- Activo superior a 20 millones de euros.
 - Importe neto de la cifra de negocios superior a 40 millones de euros.
 - Plantilla superior a 250 empleados.
- Para empresas públicas y entidades públicas empresariales en las que se han fijado dos referencias por considerarse las más idóneas (activo y patrimonio neto), el auditor seleccionará entre ambas la que resulte más adecuada a la entidad en cuestión, de acuerdo con su juicio profesional. Dicha selección deberá justificarse en papeles de trabajo.
- Para el resto de entidades contempladas en el cuadro 1, será el juicio del auditor el que determine la referencia y/o cifra más adecuada a la entidad en cuestión, debiendo justificarse adecuadamente tal elección en los papeles de trabajo.

2.2. Es posible que, de acuerdo con las circunstancias que concurran en la entidad auditada, el juicio profesional pueda llevar a considerar que las anteriores referencias y/o porcentajes **no resulten idóneas por diversas razones**. Se pueden citar entre estas: determinados tipos de transacciones/saldos contables/información a revelar, actividad o financiación específica, reciente creación o reestructuración de la entidad fiscalizada, operaciones extraordinarias en el ejercicio o cambios relevantes en el entorno económico de la entidad, etc. En estos supuestos, la selección realizada por el auditor deberá justificarse en los papeles de trabajo.

2.3. **Revisión de la MEF a medida que avanza la auditoría.** Debido a que la materialidad se fija en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros, no debería modificarse por los cambios en los riesgos valorados.

Sí será preciso actualizar dicha cifra cuando el auditor tenga conocimiento de información relevante que, si la hubiera dispuesto en su momento, habría implicado el cálculo de una cifra diferente a la inicialmente planteada. Tales supuestos pueden derivar de la disposición de estados financieros que difieran significativamente de los preliminarmente analizados o que, en la realización de la auditoría, se ponga de manifiesto información que, de haberse conocido, hubiera planteado una materialidad diferente.

En estos supuestos se deberá recalcular la MEF. Si la nueva materialidad resultase mayor de la fijada inicialmente, no será preciso realizar ninguna modificación; si es

¹ Por razones prácticas, el cumplimiento de esos requisitos se verificará solo para el ejercicio fiscalizado.





inferior a la planteada inicialmente, habrá que asegurarse que el trabajo realizado ha sido suficiente para detectar las incorrecciones superiores a la misma.

3º. **Materialidad en la ejecución del trabajo (MET).**

3.1. Según la NIA-ES-SP 1320, el auditor calculará una cifra o cifras por debajo de la materialidad de los estados financieros en su conjunto, denominada importancia relativa o **materialidad en la ejecución del trabajo (MET)**, 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 MET 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 MEF.

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 MEF sean detectados, y que exista un margen ante posibles errores no detectados. Este margen estará entre los errores acumulados detectados y no corregidos y la MEF.

La MET se utiliza durante el proceso de auditoría, entre otras cuestiones, para:

- a. Planificar los procedimientos de auditoría, ya que han de estar diseñados 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.

En función de las circunstancias particulares de la entidad que se audita, la MET podría establecerse como una única cifra para los estados financieros en su conjunto, o como varias por resultar necesario distintas cifras para saldos, transacciones y revelaciones particulares. Excepcionalmente, el cálculo de varias cifras podría considerarse cuando el riesgo de incorrección material o las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores o las esperables en el ejercicio auditado en alguna de las áreas fueran claramente diferentes que las realizadas a nivel global.





3.2. La **determinación de la MET** no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. En las auditorías de cuentas se considera adecuado fijar, con carácter general, una materialidad que oscila entre el **60 y el 85 por ciento** de la MEF.

La concreción del anterior porcentaje se determinará ateniendo a los siguientes factores que afectan al riesgo de auditoría:

- a. El conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo.
Un menor conocimiento de la entidad a auditar contribuye, entre otras circunstancias, a aumentar el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no sean los adecuados para detectar la existencia de una incorrección que podría ser material, es decir, incrementaría el riesgo de detección. Y viceversa, un mejor conocimiento de la entidad a auditar disminuiría el riesgo de detección.
- b. La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

La expectativa de que exista un elevado número de incorrecciones puede implicar un mayor riesgo de que la agregación de las incorrecciones detectadas y las no detectadas excedan de la MEF.

El cuadro 2 recoge en la última columna la valoración del riesgo de incorrección material que puede considerarse que tiene una entidad según la evaluación que se haya realizado sobre el riesgo inherente y el de control, que se realiza conforme a la NIA-ES-SP 1315, y de acuerdo a las conclusiones obtenidas del conocimiento de la entidad y su entorno:

Cuadro nº 2 Evaluación del riesgo de incorrección material

Riesgo Inherente <i>RI</i>	Riesgo de Control <i>RC</i>	Riesgo de Incorrección Material <i>RIM= RI*RC</i>
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





Teniendo en cuenta lo anterior y las diferentes situaciones que se contemplan en relación con la naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores y sobre las expectativas del auditor sobre las incorrecciones del ejercicio a auditar, el cuadro 3 refleja una **matriz para la determinación** de la cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo:

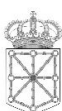
Cuadro nº 3 Matriz para la determinación de la MET

Factor	Respuesta	Puntos por respuesta
1.- Conocimiento de la entidad	Bajo	3
	Medio	2
	Alto	1
2.- RIM resultante cuadro 2	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 o auditora 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

Cuanto mayor riesgo se considere, menor debería ser la materialidad considerada para el trabajo, a fijar de acuerdo con el cuadro 4:

Cuadro nº 4 Tabla orientativa para la determinación del porcentaje a aplicar sobre la MEF para calcular la MET

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





3.3. Según vaya avanzando la auditoría, **puede ser necesario modificar** la materialidad para la ejecución del trabajo (MET) como consecuencia de las siguientes circunstancias:

- a. Evaluaciones de riesgo revisadas, con motivo de cambios o nuevos factores de riesgo.
- b. Hallazgos de la auditoría obtenidos relacionados con la naturaleza y extensión de las incorrecciones detectadas cuando se llevaron a cabo procedimientos de auditoría.
- c. Estos hallazgos pueden no tener impacto en la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Ejemplo de esta situación pueden ser los casos en los que el auditor identifica que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.
- d. Cuando se revise la MEF determinada inicialmente o se disponga de nueva información.

En caso de que se produzcan dichas modificaciones, el auditor o auditora deberá dejar constancia en los papeles de trabajo.

4º. Incorrecciones claramente insignificantes.

El auditor o auditora determinará el límite por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes y no serán, por lo tanto, consideradas ni de forma individual ni agregadas a otras, al no esperarse que tengan efecto material sobre los estados financieros, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias. No debe considerarse una cuestión claramente insignificante cuando haya algún tipo de incertidumbre o dudas sobre que lo sea.

En las auditorías de cuentas se considera adecuado fijar, con carácter general, como nivel de las incorrecciones claramente insignificantes, el resultado de aplicar a la Cifra de Importancia Relativa de los Estados Financieros en su conjunto (MEF) un **porcentaje del cinco por ciento**.

Se podrá rebajar este porcentaje cuando concurren riesgos excepcionales derivados, entre otras, de las siguientes circunstancias:

- La auditoría no es recurrente o es el primer ejercicio de auditoría.
- El número de incorrecciones de ejercicios anteriores ha sido elevado y/o se han detectado errores sistémicos.
- La entidad no implementa controles o medios suficientes para evitar las incorrecciones detectadas en ejercicios anteriores.
- Es baja la cualificación y nivel de experiencia del equipo auditor.
- La entidad auditada pertenece a un sector emergente o a un sector en el que no hay experiencia previa.





En estos casos, el auditor deberá documentarlo en los papeles de trabajo.

5º. Evaluación de incorrecciones acumuladas.

A efectos del informe de auditoría y de acuerdo con la NIA-ES-SP 1450, el auditor aplicará las siguientes reglas:

- I. Se considerará significativa toda incorrección que, individualmente o agregada a otras detectadas, supere la materialidad de los estados financieros en su conjunto (MEF).
- II. Adicionalmente, podrán ser consideradas significativas aquellas incorrecciones que, sin superar el MEF en el estado de liquidación del presupuesto, supongan infravaloraciones o sobrevaloraciones de las obligaciones reconocidas, siempre que dichas infravaloraciones o sobrevaloraciones superen agregadamente la MEF.
- III. Excepcionalmente, el auditor puede considerar como no significativas aquellas incorrecciones que, aun superando la materialidad, pueda concluir que no alteran significativamente la situación patrimonial, los resultados o, en su caso, la ejecución del presupuesto debido a los aspectos cualitativos que concurran en las mismas y a la percepción y decisiones de los usuarios de los estados financieros.
- IV. Además de las incorrecciones que resulten materiales, y también con carácter excepcional, el auditor podrá considerar materiales aquellas incorrecciones que, no superando la materialidad, produzcan una distorsión relevante en los estados financieros o en la información a revelar.
- V. El auditor también determinará si son materiales las incorrecciones detectadas en la información a revelar debido a información incompleta, omitida o inexacta.

6º. Comunicación de la aplicación del concepto de materialidad o importancia relativa.

La comunicación de tal concepto en el contexto de la auditoría, de acuerdo con la NIA-ES-SP 1260R, es potestativa. Si así se decide, podrá comunicarse la materialidad de los estados financieros (MEF) en cuanto que viene determinada por las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros, pero no la materialidad de la ejecución de los trabajos (MET), dado que esta última se ve afectada por factores internos de la entidad auditada.





7º. Documentación en los papeles de trabajo.

En la documentación de la auditoría se incluirá, al menos, la siguiente información:

- I. La memoria de planificación contendrá, en el apartado correspondiente de “Índice de materialidad o de importancia relativa para la auditoría financiera” (Ver Anexo a esta Instrucción), la determinación de la materialidad aplicable: los factores y cifras considerados para el cálculo de la materialidad de los estados financieros en su conjunto (MEF), de la materialidad relativa a la ejecución del trabajo (MET) y del nivel de incorrecciones claramente significativas. Esta información estará soportada y documentada en los papeles de trabajo.
- II. Justificación por la cual el auditor decide aplicar bases o referencias diferentes a las señaladas en el apartado 2 de esta Instrucción.
- III. Las circunstancias que durante la ejecución de la auditoría han motivado la modificación de los importes de la materialidad o importancia relativa.
- IV. Respecto a las incorrecciones detectadas:
 - a. Todas las incorrecciones acumuladas durante la realización del trabajo y si las mismas han sido corregidas, así como sus efectos sobre los estados financieros y la información a revelar.
 - b. La conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la justificación de tal conclusión.

8º. Entrada en vigor.

Esta instrucción **entrará en vigor** en los trabajos de auditoría de cuentas que se inicien a partir del **1 de enero de 2024**.

9º. Trasladar la presente instrucción a todo el personal de la Cámara de Comptos para su conocimiento y efectivo cumplimiento y ordenar su publicación en la página web de la institución.

Pamplona, 20 de junio de 2023

El presidente,





ANEXO. Memoria de Planificación/apartado: Índice de materialidad o de importancia relativa para la auditoría financiera.

En el correspondiente apartado de la Memoria de Planificación se incluirá, entre otros aspectos, lo siguiente:

XX. Índice de Materialidad o de importancia relativa para la auditoría financiera:

Para la fiscalización financiera de la entidad XXX y de acuerdo con la norma GPF-OCEX 1321 y la Instrucción de fiscalización 2/2023, se aplicarán, los siguientes niveles:

1. **Cálculo de la materialidad de los estados financieros en su conjunto (MEF).** Teniendo en cuenta el cuadro 1 de esta Instrucción, se aplicarán las referencias y porcentajes que contempla atendiendo a la tipología y tamaño de la entidad a auditar, *determinándose el importe de materialidad para los estados financieros en su conjunto (MEF).*

En el supuesto de que, a juicio del auditor, las anteriores referencias y/o porcentajes no resulten idóneos, deberá incluirse *un párrafo que justifique tal decisión y, en consecuencia, se indique las referencias y/o porcentajes que se aplicarán en el trabajo, así como el importe de la MEF resultante.* Este cambio de criterio deberá justificarse en los papeles de trabajo.

2. **Materialidad en la ejecución del trabajo (MET).**

- I. *El resultado de la evaluación del riesgo de incorrección material (RIM), según el detalle del cuadro 2 de esta Instrucción: alto, medio o bajo.* Para tal evaluación se aplicarán básicamente los requerimientos establecidos en la GPF-OCEX 1315 "Identificación y valoración del riesgo de incorrección material revisada" y en la GPF-OCEX 1316 "Guía de implementación por primera vez de la GPF-OCEX 1315 revisada".
- II. *La puntuación total que se deriva –de cada factor y respuesta- de la matriz para la determinación de la MET (cuadro 3).*
- III. *Teniendo en cuenta la puntuación total anterior y tal como se establece en el cuadro 4, el porcentaje a aplicar sobre la MEF para calcular la materialidad en la ejecución del trabajo (MET).*

Resultado del proceso anterior se determinará *el importe de la materialidad a aplicar en la ejecución del trabajo (MET).*

3. **Incorrecciones claramente insignificantes.** De acuerdo con lo señalado en el apartado 4 de esta instrucción, *el importe de estas incorrecciones se fija en el cinco por ciento de la materialidad de los estados financieros en su conjunto (MEF).*





En el supuesto de que el auditor, atendiendo a su juicio profesional, considere conveniente rebajar ese porcentaje, deberá incluir en la Memoria *un párrafo sobre las razones que justifican tal modificación* y documentarlo en los papeles de trabajo.

