

NAGA 320

IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Importancia relativa en el contexto de una auditoría	2–6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivo	8
Definición	9
Requerimientos	
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	10–11
Revisión a medida que la auditoría avanza	12–13
Documentación	14
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Importancia relativa y riesgo de auditoría.....	A1
Importancia relativa en el contexto de una auditoría	A2
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	A3–A13
Revisión a medida que la auditoría avanza	A14

La Naga 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La Naga 450¹ explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las representaciones incorrectas identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las representaciones incorrectas no corregidas sobre los estados financieros.

Importancia relativa en el contexto de una auditoría

2. Los marcos de información financiera a menudo se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque dichos marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:
 - las representaciones incorrectas, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe esperar 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 la naturaleza de una representación incorrecta o por una combinación de ambas; y
 - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto.² No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones representaciones incorrectas puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.
3. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, proporcionan al auditor un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos de la auditoría. Si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no incluye una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas en el apartado 2 proporcionan al auditor dicho marco de referencia.

¹ NAGA 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría*.

² Por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros*) "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) en abril de 2001, indica que, para una entidad con fines de lucro, dado que los inversores son proveedores de capital riesgo para la empresa, proporcionar estados financieros que satisfagan las necesidades de aquellos satisfará también la mayor parte de las necesidades de otros usuarios.

4. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es razonable que el auditor asuma que los usuarios:
 - (a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
 - (c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros; y
 - (d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.
5. El auditor aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las representaciones incorrectas identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las representaciones incorrectas es no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe del auditor. (Ref.: Apartado A1)
6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre las representaciones incorrectas que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:
 - (a) la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de evaluación del riesgo;
 - (b) la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material; y
 - (c) la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría;

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las representaciones incorrectas no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas representaciones incorrectas, aunque sean inferiores a la importancia relativa, considerando las circunstancias relacionadas con dichas representaciones incorrectas. Aunque no es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todas las representaciones incorrectas que pueden ser materiales sólo por su naturaleza. Sin embargo, la consideración de la naturaleza de las representaciones incorrectas potenciales en la información a revelar es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría que

respondan a los riesgos de representación incorrecta material.³ Además, al evaluar el efecto en los estados financieros de todas las representaciones incorrectas no corregidas, el auditor tiene en cuenta no sólo la magnitud de las representaciones incorrectas no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido, al evaluar su efecto en los estados financieros.⁴ (Ref.: Apartado A2)

Fecha de entrada en vigor

7. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivo

8. El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

Definición

9. Para efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
 - (a) *La importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo* – Es la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros como un todo, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo el riesgo de agregación. En su caso, la materialidad de ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de materialidad establecidos para determinadas clases de transacciones, cuentas contables o información a revelar.
 - (b) *Riesgo de agregación* – la probabilidad de que la suma de representaciones incorrectas no corregidas y no detectadas supere la materialidad para los estados financieros como un todo.

Requerimientos

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

10. Al establecer la estrategia general de auditoría, el auditor deberá determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo. Si, en las circunstancias

³ NAGA 315 (Revisada), *Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartados A134–A135 .

⁴ NAGA 450, apartado A21.

específicas de la entidad, hubiera alguna clase o clases determinadas de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener representaciones incorrectas por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros como un todo, cabría razonablemente esperar, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor deberá determinar también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichas clases concretas de transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref.: Apartados A3–A12)

11. El auditor deberá determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de evaluar los riesgos de representación incorrecta material y de determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría. (Ref.: Apartado A13)

Revisión a medida que la auditoría avanza

12. El auditor deberá revisar la importancia relativa para los estados financieros como un todo (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente. (Ref.: Apartado A14)
13. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros como un todo (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar), deberá determinar si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

Documentación

14. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación:⁵
 - (a) importancia relativa para los estados financieros como un todo (véase el apartado 10);
 - (b) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar (véase el apartado 10);
 - (c) importancia relativa para la ejecución del trabajo (véase el apartado 11); y
 - (d) cualquier revisión de las cifras establecidas en (a)–(c) a medida que la auditoría avanza (véanse los apartados 12-13.)

⁵ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Importancia relativa y riesgo de auditoría (Ref.: Apartado 5)

A1. En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos generales del auditor consisten en obtener una seguridad razonable de que dichos estados financieros como un todo están exentos de representaciones incorrectas materiales, debidos a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; e informar sobre los estados financieros, y realizar las comunicaciones que requieren las NAGAs, de conformidad con los hallazgos del auditor.⁶ El auditor alcanza una seguridad razonable mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.⁷ El riesgo de auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de representación incorrecta material y del riesgo de detección.⁸ La importancia relativa y el riesgo de auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la auditoría, en especial al:

- (a) identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material.⁹
- (b) determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría¹⁰ posteriores; y
- (c) evaluar el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas,¹¹ en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe del auditor.¹²

Importancia relativa en el contexto de una auditoría (Ref.: Apartado 6)

A2. La identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material¹³

⁶ NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas*, apartado 11.

⁷ NAGA 200, apartado 17.

⁸ NAGA 200, apartado 13(c).

⁹ NAGA 315 (Revisada)

¹⁰ NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*.

¹¹ NAGA 450.

¹² NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*.

¹³ El apartado 25 de la NAGA 315 (Revisada) requiere que el auditor identifique y evalúe el riesgo de representación incorrecta material en los estados financieros y en las afirmaciones.

requiere la aplicación de juicio profesional para identificar las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida la información a revelar cualitativa, en los que una representación incorrecta podría ser material (es decir, por lo general, las representaciones incorrectas se consideran materiales si puede esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros como un todo). Al considerar si las representaciones incorrectas en la información a revelar cualitativa pueden ser materiales, el auditor puede identificar factores tales como:

- Las circunstancias de la entidad durante el periodo (por ejemplo, la entidad puede haber realizado una combinación de negocios significativa durante el periodo).
- El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como los cambios al mismo (por ejemplo, una nueva norma de información financiera puede requerir nueva información a revelar cualitativa que sea significativa para la entidad).
- La información a revelar cualitativa que es importante para los usuarios de los estados financieros debido a la naturaleza de la entidad (por ejemplo, la información a revelar sobre el riesgo de liquidez puede ser importante para los usuarios de los estados financieros de una entidad financiera).

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartado 10)

A3. En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la importancia relativa para los estados financieros como un todo (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar) en la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público se ve, por lo tanto, influenciada por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público.

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo (Ref.: Apartado 10)

A4. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);
- si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos);
- la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;
- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad); y
- la relativa volatilidad de la referencia.

A5. Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.

A6. En relación con la referencia elegida, los datos financieros relevantes por lo general incluyen los resultados y las situaciones financieras de periodos anteriores, los resultados y la situación financiera hasta la fecha, así como los presupuestos y los pronósticos para el periodo actual, ajustados para tener en cuenta tanto cambios significativos en las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una adquisición de un negocio significativo) como cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera. Por ejemplo, cuando para una determinada entidad, la importancia relativa para los estados financieros como un todo se determina, como punto de partida, sobre la base de un porcentaje del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, si concurren circunstancias que dan lugar a una reducción o aumento excepcional de dicho beneficio, el auditor puede llegar a la conclusión de que para calcular la importancia relativa para los estados financieros como un todo es más adecuado utilizar una cifra normalizada de beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, basada en resultados pasados.

A7. La importancia relativa se refiere a los estados financieros sobre los que el auditor emite su informe. En el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo superior o inferior a doce meses, como puede ser el caso de una entidad de nueva creación o cuando hay un cambio en el periodo de información financiera, la importancia relativa se refiere a los estados financieros preparados para dicho

periodo.

- A8. La determinación de un porcentaje a ser aplicado a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A9. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del beneficio antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A10. En la auditoría de una entidad del sector público, el coste total o el coste neto (gastos menos ingresos o pagos menos cobros) pueden ser referencias adecuadas para las actividades por programas. Cuando una entidad del sector público custodia activos públicos, los activos pueden ser una referencia adecuada.

Nivel o niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar (Ref.: Apartado 10)

- A11. Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más clases determinadas de transacciones, saldos contables o información a revelar, que, en caso de que contengan representaciones incorrectas por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros como un todo, quepa razonablemente esperar que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, son entre otros los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes relacionadas, y la remuneración de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, y los análisis de sensibilidad para las estimaciones de valor razonable con un grado elevado de incertidumbre en la estimación).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la

entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).

- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, revelaciones sobre segmentos o sobre una combinación de negocios significativa).

A12. Al considerar si, en las circunstancias específicas de la entidad, existen dichas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros, puede ser útil para el auditor conocer las opiniones y expectativas tanto de los responsables del gobierno corporativo de la entidad como de la Administración.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo (Ref.: Apartado 11)

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar representaciones incorrectas individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las representaciones incorrectas inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales, y no deja margen para posibles representaciones incorrectas no detectadas. La materialidad de ejecución del trabajo (que, tal como se define, es una o más cantidades) se establece en menos de la materialidad para los estados financieros como un todo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo. De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las representaciones incorrectas no corregidas y no detectadas en esas clases determinadas de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa establecido para dichas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de evaluación del riesgo, y por la naturaleza y alcance de las representaciones incorrectas identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las representaciones incorrectas en el periodo actual.

Revisión a medida que la auditoría avanza (Ref.: Apartado 12)

A14. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros como un todo (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar) debido a un cambio en las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad), a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el auditor

tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, si durante la realización de la auditoría parece probable que los resultados definitivos del periodo sean sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros como un todo, el auditor revisará dicha importancia relativa.