

Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”

En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución de 15 de abril de 1991 (B.O.E.), se señala en relación con el alcance de la auditoría de las cuentas anuales que “ *el auditor determinará el alcance de su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría. Al aplicar dichas Normas Técnicas y decidir los procedimientos de auditoría, así como su extensión, el auditor utilizará su juicio profesional teniendo en cuenta, muy especialmente, los conceptos de importancia y riesgo relativos*”.

Con el objeto de desarrollar dicho concepto, así como de fijar unas pautas que sirvieran de guía al auditor en la realización de su trabajo, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 5 de diciembre de 1997 (B.O.E., 17- 12-1997) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 31, de octubre de 1997, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, que modifican su redacción en algunos aspectos. Habiendo sido sometidas, las citadas modificaciones, a la Comisión de Auditoría y al Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado algunos aspectos de éstas al texto definitivo.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”, incluyendo determinadas modificaciones respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

Norma Técnica sobre el concepto de “Importancia Relativa”

1. Introducción.

1.1. Una auditoría culmina con la emisión de una opinión sobre las cuentas anuales o sobre los documentos contables auditados. En concreto, el objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es emitir una opinión sobre si éstas expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquéllas contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

1.2. La emisión de una opinión favorable por el auditor supone que las cuentas anuales están, en todos sus aspectos significativos y consideradas en su conjunto, libres de errores u omisiones importantes. El auditor no tiene obligación de examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto, es necesario recurrir al concepto de importancia relativa para determinar el alcance del trabajo a realizar por el auditor y para evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incidir en su informe.

1.3. En España la “*Importancia Relativa*” es un principio contable de aplicación obligatoria y es un concepto que está presente en cualquier tratado o pronunciamiento profesional, tanto relativo a la contabilidad, como a la auditoría.

1.4. Importancia relativa contable. El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se refiere al principio de importancia relativa en los siguientes términos: “*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 del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa*”.

La importancia relativa contable se refiere, por tanto, a aquellos aspectos que, bien individualmente o en su conjunto, son importantes, según el criterio de los administradores, para la presentación adecuada de la información financiera.

Debe tenerse en cuenta que una gran parte de la información financiero contable tiene componentes subjetivos, como fácilmente se demuestra por las numerosas estimaciones que es preciso realizar al elaborar dicha información (vida útil de los bienes de inmovilizado, provisiones para insolvencias, obsolescencia, etc.), y dista considerablemente de la idea de “*exactitud*” que puedan tener ciertos usuarios.

1.5. Importancia relativa de auditoría. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, en su apartado 2.5.16., definen la importancia relativa como sigue:

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

1.6. Los usuarios de la información financiera pueden tener diferentes expectativas sobre la misma y, por consiguiente, no pueden exigir que una auditoría realizada de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría satisfaga sus necesidades particulares. En consecuencia, para un auditor de cuentas, la importancia relativa se concibe en términos de un usuario razonable. En el caso de un informe de auditoría de cuentas, este usuario razonable puede identificarse como el conjunto de personas prudentes con una comprensión básica de las cuentas y de lo que éstas pueden representar.

1.7. En la Introducción a las Normas Técnicas de Auditoría con referencia al alcance de la Auditoría de Cuentas Anuales, podemos leer que el concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor y que el auditor de cuentas debe ejercitar su juicio profesional y tener presentes, muy particularmente, los conceptos de importancia y riesgos relativos.

El Auditor ha de tener en cuenta el concepto de importancia relativa a lo largo de su trabajo, tanto en la planificación, como en la ejecución y en la emisión del informe.

2. Objeto de esta norma.

2.1. El concepto de importancia relativa o significativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas, quien ha de tenerlo presente, conforme requieran las Normas Técnicas de Auditoría, tanto durante las etapas de planificación y realización del trabajo, como de preparación de su informe.

Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución de trabajo, en los apartados 2.5.17 y 2.5.18 establecen con respecto a la importancia relativa y riesgo probable lo siguiente:

La consideración del "riesgo probable" supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

Para la evaluación del "riesgo probable" debe considerarse el criterio de importancia relativa y viceversa, al ser interdependientes en cuanto al fin de la formación de juicio para la emisión de una opinión. Las decisiones a adoptar, basadas en tales evaluaciones, al ser también interdependientes, deben juzgarse y evaluarse en forma conjunta y acumulativa".

2.2. El objeto de esta Norma es establecer, en relación con el concepto de "importancia relativa", unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que, en su caso, resulten de sus comprobaciones.

2.3. Esta Norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor en cada caso concreto, aceptando como punto de partida básico que no existen criterios rígidos u objetivos que permitan definir con carácter general qué es o no significativo, por tratarse de un tema relativo que debe ser juzgado por cada auditor a la luz de las circunstancias de cada caso.

2.4. Si bien no existen unos criterios u objetivos determinantes y sin perjuicio del juicio profesional del auditor se pueden establecer unos parámetros, que, como guías y a título orientativo, se incluyen en el apéndice de la presente Norma. El establecimiento de

dichos parámetros puede resultar también de gran utilidad para los usuarios de los informes de auditoría.

3. Importancia relativa en la planificación.

3.1. El apartado 2.3.12. de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo, requiere que el auditor desarrolle y documente en su plan global la determinación de los niveles o cifras de importancia relativa y su justificación, dejando evidencia en los papeles de trabajo.

3.2. En la planificación del trabajo, el auditor determina la naturaleza, alcance y momento de su ejecución, a fin de identificar errores u omisiones que, individual o colectivamente, pudieran ser significativos respecto a las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Sin embargo, en la etapa de planificación, anterior al cierre de las cuentas, suele ser difícil determinar qué importe será significativo.

3.3. Por ello, el auditor ha de fijar la importancia relativa en la etapa de planificación de su auditoría en función de diferentes parámetros tales como, resultados de la entidad, volumen de negocio, fondos propios, total de activos y otros que puedan estar relacionados con el tamaño de la entidad.

3.4. La importancia relativa de planificación ha de ser inferior a aquélla que el auditor utiliza para formular su opinión, dado que su trabajo se realizará en base a pruebas selectivas y que debe identificar todos los aspectos significativos que, individualmente o en su conjunto, tengan un efecto importante en las cuentas anuales u otros documentos contables sometidos a auditoría.

4. Importancia relativa en la ejecución del trabajo.

4.1. El concepto de importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas. En consecuencia, el alcance de las pruebas diseñadas para soportar la opinión técnica en aquellas áreas o transacciones que requieren una atención especial o que el auditor considere más significativas de acuerdo con su Plan Global, o en las que se puedan producir errores que superen la importancia relativa fijada en la fase de planificación, debe ser más amplio y extenso que en aquellas otras en que no se den estas circunstancias.

4.2. El alcance de las pruebas de auditoría está afectado por el error tolerable determinado por el auditor. El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquella. En la determinación de la cuantía de la fracción habrán de considerarse factores genéricos tales como, entre otros:

- o Las características del negocio y del área de trabajo involucrada.
- o La experiencia acumulada del auditor en el cliente y la industria.
- o El nivel de control interno existente.
- o Naturaleza, cantidad y magnitud de los errores esperados.

4.3. Cuando de las comprobaciones realizadas por el auditor resulten diferencias que superen el error tolerable, o existan limitaciones al alcance o incertidumbres, el auditor habrá de plantearse si debe extender sus procedimientos de auditoría, así como su evaluación a efectos de su informe, considerándolas individualmente y en relación con el resto de las incidencias identificadas en las demás áreas.

5. Importancia relativa en la emisión de informe.

5.1. La importancia relativa a efectos de la opinión de auditoría es una cuestión de juicio profesional en las circunstancias concretas de cada caso. No existen, por lo tanto, criterios objetivos ni rígidos para determinar una medida de la importancia relativa de las incidencias encontradas por el auditor. La importancia relativa de las incidencias resulta habitualmente de evaluar sus aspectos cualitativos y cuantitativos, como se indica a continuación.

5.2. Los aspectos cualitativos hacen referencia a la naturaleza de las incidencias, a la información necesaria y suficiente para obtener una interpretación y comprensión adecuadas de las cuentas anuales auditadas, así como a la corrección de dicha información, como por ejemplo:

- a. Transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas.
- b. Incumplimientos de la normativa aplicable.
- c. Cambios contables, partidas extraordinarias y otros factores cualitativos similares.
- d. Omisión de información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las cuentas auditadas.

5.3. Los aspectos cuantitativos hacen referencia a la magnitud monetaria de las incidencias encontradas y a su efecto relativo sobre las cuentas anuales y documentos contables tomados en su conjunto.

En general deberán tomarse en cuenta las siguientes consideraciones para evaluar los aspectos cuantitativos:

- a. Las incidencias, tanto individualmente como agrupadas, han de considerarse en el contexto de las cuentas en su conjunto.
- b. Cuando las incidencias se evalúen considerando su efecto sobre resultados, se tendrán en cuenta las siguientes precisiones adicionales:
 - Normalmente la base de comparación serán los resultados de las actividades ordinarias, excluyendo el efecto de los resultados extraordinarios de naturaleza no repetitiva y de otras transacciones no usuales.
 - Si la entidad experimenta fluctuaciones anormales en los resultados de las actividades ordinarias, la comparación deberá realizarse con los márgenes normales para un volumen de operaciones también normal, determinado en base a la experiencia de los últimos ejercicios y a la tendencia del período considerado.

c. Los resultados no son en todos los casos la base de comparación más adecuada para todo tipo de entidades. Ejemplo de los casos en que la importancia relativa deberá fijarse en base a los niveles de ingresos, activos o fondos propios son:

- Entidades cuyos resultados arrojan tradicionalmente bajos márgenes de rentabilidad.
- Entidades con altas cifras de activos y baja rentabilidad (empresas con pérdidas, entidades no lucrativas o con precios controlados, etc.).
- Entidades con bajo volumen de operaciones (empresas en etapa de lanzamiento o desarrollo, empresas totales o parcialmente inactivas, etc.).

d. La importancia relativa de las incidencias que no afectan a los resultados de la entidad o a sus fondos propios (por ejemplo reclasificaciones), normalmente se fijará en una cuantía superior que cuando existe aquel efecto.

5.4. Al evaluar el efecto de una incidencia con posible peso en la opinión, el auditor analiza normalmente uno o varios de los siguientes factores:

a. La magnitud absoluta individualmente considerada de los errores, omisiones y efectos de cambios de principios y normas contables que hubieran podido ser cuantificados, así como de los eventuales efectos de las limitaciones al alcance e incertidumbres que, por su propia naturaleza, no pueden ser cuantificadas por el auditor en su informe.

b. Su relación con otras cifras de las cuentas que se vieran distorsionadas por algunas de las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor. Por ejemplo, su efecto sobre:

- El epígrafe del activo, pasivo, ingreso o gasto al que pertenece.
- El activo o pasivo circulante.
- Activo total.
- Cifra de negocios.
- Resultados de actividades ordinarias.
- Resultados antes y después de impuestos.
- Fondos propios.

c. Su efecto sobre las tendencias de rentabilidad y otros ratios financieros (liquidez, capital de trabajo, relación deuda patrimonio, etc.).

5.5. Como resultado de su trabajo, el auditor puede encontrarse ante alguna de las circunstancias con posible efecto en su opinión (limitación al alcance, error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incertidumbre o cambio en los principios y normas contables aplicados). En estos casos, las Normas Técnicas de Auditoría sobre emisión de informe requieren que el auditor evalúe si las mismas, consideradas en su conjunto, son "*significativas*" en relación con las cuentas anuales auditadas, en cuyo caso habrá de emitir una opinión con salvedades. Estas mismas Normas requieren que, cuando estas circunstancias sean "*muy significativas*", el auditor habrá de emitir una opinión desfavorable o denegada.

Para calificar las circunstancias de "*muy significativas*" es preciso que afecten de manera fundamental a la imagen fiel. En consecuencia para que el auditor exprese una opinión

desfavorable o denegada, normalmente será necesaria la concurrencia de más de una incidencia significativa con efecto en diversos epígrafes del balance y de la cuenta de resultados, de forma que su efecto conjunto, distorsione (o pueda distorsionar en el caso de limitación al alcance e incertidumbres) radicalmente la imagen fiel.

En ocasiones puede resultar difícil discernir entre lo "*significativo*" y lo "*muy significativo*". Dicha cuestión, determinante del sentido de la opinión del auditor, debe dilucidarse según su juicio profesional, razonablemente justificado, y explicado en sus papeles de trabajo de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en las Normas Técnicas de Auditoría.

6. Consideraciones orientativas sobre la cuantificación y el concepto de importancia relativa.

No es posible desarrollar guías orientativas que sirvan en todos los casos como parámetros válidos de referencia en cuanto a la consideración del concepto de importancia relativa, puesto que según lo comentado extensamente en la Norma, dichos parámetros pueden resultar condicionados por factores inherentes a las características de la entidad y su entorno.

No obstante, también es cierto que haciendo salvaguardia del carácter prioritario del juicio del auditor en la delimitación de su riesgo profesional, puede ser apropiado aportar ciertos parámetros orientativos que puedan ser consultados como guía en la evaluación de la importancia relativa.

Como Anexo a esta norma se incluyen, a título exclusivamente orientativo, unos parámetros que puedan ayudar al auditor a formar su juicio profesional únicamente sobre la importancia relativa en la emisión de su informe.

El auditor deberá tener en cuenta, en su caso, la naturaleza específica del sector al que se refiere su trabajo de auditoría, procediendo a justificar los parámetros utilizados para la fijación de la importancia relativa por referencia a las circunstancias especiales concurrentes en dicho sector.

Los parámetros propuestos suponen exclusivamente un punto de partida para ulteriores desarrollos teóricos o prácticos, que sirvan para perfilar y actualizar las magnitudes que se exponen en este apartado.

ANEXO

Parámetros orientativos de aspectos cuantitativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría

Situación	Importe-Base	Tramo
<i>Ajustes que afectan al resultado del ejercicio</i>		
1. Empresas con beneficios normales	Resultados de actividades ordinarias	5%-10%
2. Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad	- El más representativo de: a. Total del importe neto de cifra de negocios. b. Total de los activos. c. Fondos propios	0,5%-1%
3. Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado el volumen normal de operaciones)	Fondos Propios	3%-5%
4. Entidades no lucrativas	- El más representativo de: a. Ingresos o gastos totales b. Activos Totales c. Fondos Propios	0,5%-1%
5. Pequeñas y medianas empresas	- El más representativo de: a. Resultado de actividades ordinarias b. Total del importe neto de cifra de negocios c. Total de activos	5%-12% 1%-3% 1%-3%
<i>Reclasificaciones entre partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias</i>	Total de la correspondiente clasificación de la cuenta de P.y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios)	5%-10%
<i>Ajustes que afectan a partidas del balance y no al resultado del ejercicio</i>	- El más representativo de: a. Total Fondos Propios b. Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	3%-5%
<i>Reclasificaciones entre partidas del balance</i>	Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	5%-10%

NOTAS COMUNES

- a. Los porcentajes del "Tramo" se calcularán sobre los correspondientes "Importes - Base".
- b. Cualquier importe igual o superior al que resulte de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá importante o significativo, salvo que se evidencie lo contrario.
- c. Cualquier importe igual o inferior al que resulte de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá que no es importante o significativo, a menos que se evidencie lo contrario.
- d. La importancia relativa de un importe que se encuentre entre los que resultan de aplicar los dos extremos del tramo, es un tema de juicio profesional que dependerá de cada circunstancia.
- e. El alcance de ajustes a considerar en una auditoría, es decir aquellos que deban tener reflejo en los papeles de trabajo, variará de un trabajo a otro, pero en la mayoría de los casos estará entre un 10% y un 20% del importe que se considere material (normalmente desde la perspectiva de beneficios en operaciones continuadas) a los estados financieros considerados en su conjunto.
- f. Pequeña y Mediana Empresa es aquella que tiene la potestad legal para formular balance abreviado.
- g. Ajuste: Correcciones en los saldos de las cuentas que dan lugar a modificaciones en la situación patrimonial o financiera, en los resultados del ejercicio o en los márgenes de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- h. Reclasificación: Transferencia de saldos entre distintos grupos y subgrupos de cuentas homogéneas de un mismo estado financiero, normalmente por razones de clasificación o de presentación.
- i. No será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.

Parámetros orientativos para la evaluación de la importancia relativa en la emisión del Informe de Auditoría ante cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares.

Situación	Importe-Base	Tramo
1. Empresas con beneficios	El más representativo de: a. Beneficio Neto. b. Total de los activos. c. Total del importe neto de cifra de negocios.	10%-20% 1%-2% 1%-2% 1%-2%
2. Empresas con pérdidas, en punto muerto, entidades no lucrativas, etc.	El más representativo de: a. Total del importe neto de cifra de negocios • Total de los activos • Fondos Propios	

NOTAS COMUNES

- a. La memoria debe contener información acerca de los cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares no asociados con operaciones continuadas que supongan cambios en el beneficio neto, siempre que sean significativos.
- b. Los porcentajes del "Tramo" se calcularán sobre los correspondientes "Importes Bases".
- c. Un efecto igual o superior al que resultaría de aplicar el porcentaje superior del tramo, se presumirá significativo.
- d. Un efecto igual o menor al que resultaría de aplicar el porcentaje inferior del tramo, se presumirá no significativo.
- e. Cuando el efecto se encuentre entre los que resultarían de aplicar los porcentajes superior e inferior del tramo, se requerirá del juicio profesional para determinar si es necesario o no informar acerca del hecho.
- f. Por su naturaleza, no será posible compensar el efecto y dejar de informar sobre hechos que individualmente considerados den lugar a la obligación de informar sobre los mismos en base a la importancia que cada uno de ellos tenga.