

Aproximación a la materialidad en auditoría pública

Javier Marco Cano

Técnico de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

Este trabajo pretende destacar la importancia que se le debe dar en Auditoría Pública a la "materialidad", tan empleada en la Auditoría Privada.

Este tema, en desarrollo y estudio dentro del marco privado, necesita que en el campo de lo público se analicen y contrasten los diferentes métodos empleados, para llegar a conclusiones y trabajos homogéneos.

La materialidad en la Auditoría Privada se define, entre otras muchas opciones, como el máximo error tolerable que un auditor puede aceptar para emitir una opinión sin salvedades. El concepto de materialidad se pone de manifiesto en el párrafo de Opinión del informe de auditoría, donde se expresa la opinión respecto a los aspectos más significativos de las cuentas anuales, haciendo una clara referencia al principio de importancia relativa. Esta frase mantiene dos vertientes: la primera, matiza que la auditoría no es una revisión total y completa de las cuentas del sujeto auditado y, la segunda, viene a ser una especie de salvaguarda del auditor. El porqué de esta afirmación es el siguiente: en todos los tratados, los autores y en las notificaciones del ICAC, aparte de exponer diferentes métodos para el cálculo de la materialidad, concluyen

afirmando que es el juicio del auditor el que marca la importancia relativa.

A este respecto, no creo equivocarme cuando opino que es difícil que dos auditores analicen unos hechos, circunstancias y las cuentas anuales de una sociedad en la misma forma, y concluyan que existe el mismo riesgo de auditoría, especificando, por tanto, el mismo nivel de materialidad. Técnicamente el auditor debe reflejar en sus papeles de trabajo el riesgo que asume, la materialidad y otros aspectos que sean necesarios para la realización de su trabajo, argumentando las decisiones tomadas, aunque sea una decisión subjetiva provocada por un juicio de valor. Sin embargo, una auditoría realizada dentro de los límites del alcance convenido, y con la extensión muestral prevista previamente, no puede considerarse negligente porque no haya detectado alguna situación de fraude, si és-

ta no se hizo evidente en las pruebas verificadas. En otras palabras, aquel informe que se haya desarrollado de conformidad con las Normas Técnicas de Auditoría no será puesto en duda. Así, se dispone de una Norma Técnica de 1991 que introduce una solución ecléctica entre factores clave y juicio profesional. Recientemente ha sido publicada la Norma definitiva (BOICAC número 31, octubre de 1997), que amplía los factores clave, "a título orientativo" manteniendo la postura manifestada en la primera.

La materialidad en la Auditoría Pública

En auditoría pública, al no encontrarnos expresamente con el párrafo de opinión, y debido a que los informes son de naturaleza y extensión diferentes a los informes privados, la materialidad pierde la impor-

tancia citada anteriormente. Ahora bien, en auditoría pública estamos principalmente, sin olvidar la materialidad cuantitativa, ante lo que denominamos materialidad cualitativa. El gran componente de legalidad existente en este tipo de auditoría hace que aunque no existan errores importantes en las cuentas anuales, la materialidad cualitativa cobre una importancia muy relevante a la hora de emitir el informe. Esta materialidad cualitativa viene determinada por la adopción íntegra o no del ente auditado al principio intransgredible de legalidad. Es decir, materialidad cualitativa cero.

Esto se corrobora en los Principios Contables Públicos donde se especifica en la última frase del principio de importancia relativa que: "la aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales". Así, José Manuel Vela Bargues, en "El concepto de la imagen fiel en el nuevo marco normativo de la Contabilidad Pública Española" opina que el principio de importancia relativa no es de aplicación a la contabilidad pública en el ámbito presupuestario, (sic): "a menos que implique adoptar una solución que no implique una transgresión de la Ley". No obstante, sí la justifica y la encuentra más lógica dentro del ámbito económico patrimonial.

Sin contradecir lo expuesto anteriormente, no hay que olvidar la gran conexión entre la contabilidad presupuestaria y la vertiente económico patrimonial. Como especifica el Plan General de Contabilidad Pública, las cuentas anuales son un todo, que forman una unidad. Por lo que la materialidad tendría en auditoría pública que mantener un componente de equilibrio entre estas dos facetas de la contabilidad pública. Sin embargo, hemos de aceptar la pérdida de protagonismo de la ma-

terialidad en la Auditoría Pública en favor de la legalidad. Sin embargo, una idea importante corroborada, por la IGAE en sus últimas normas de auditoría es la materialidad de la planificación ("el trabajo de auditoría no está destinado por definición a detectar todas las irregularidades de cualquier tipo o cuantía que se hayan podido cometer. Su objetivo vendrá determinado en cada caso por el alcance y la planificación"). En este sentido nos encontramos con otras manifestaciones:

Las Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública de INTOSAI, especifican que (134): "En la planificación de la auditoría, el auditor debe: (f) determinar la importancia relativa de las materias que se van a estudiar". Y continúa (135) "En la planificación de la fiscalización, los pasos que normalmente se dan, son los siguientes: (a) Reunir la información sobre la entidad fiscalizada y su organización, con el fin de determinar los riesgos y valorar la importancia relativa". Además INTOSAI, especifica que: "los umbrales de importancia relativa tienden a ser moderados (bajos) debido al interés del Sector Público en el examen de la legalidad y la regularidad (importancia relativa cualitativa)".

El Tribunal de Cuentas en sus últimas normas de fiscalización especifica que: los programas de trabajo establecerán, en su caso, el umbral de importancia relativa que se considera apropiado al tipo de fiscalización, tanto en términos cuantitativos como cualitativos. Cuando sea posible, determinarán asimismo, el riesgo aceptado de fiscalización. Continúa el Tribunal de Cuentas: "El número, alcance y naturaleza de las comprobaciones que se programen dependerán, entre otros factores, del umbral de importancia relativa y del riesgo de fiscalización asumidos".

La materialidad es susceptible de utilización en auditoría pública del mismo modo que se utiliza en la auditoría privada

Planteamiento del problema

El problema queda planteado en el momento en que no existe una única manera de fijar o cuantificar la materialidad, y la Norma del ICAC es a título orientativo. Me refiero, lógicamente, a la materialidad cuantitativa, ya que la cualitativa está reflejada en nuestro derecho positivo. Hemos citado el criterio de INTOSAI, pero no es el único, teniendo en cuenta que no es muy preciso. Además, "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, pues dichos parámetros pueden resultar condicionados por factores inherentes a las características de la entidad y su entorno". BOICAC nº 6, julio de 1991 y BOICAC nº 31, de octubre de 1997.

Esta problemática ha sido tratado por varios autores, coexistiendo las dos posibles corrientes: juicio profesional y normalización. La primera de ellas es la seguida en la actualidad, conjugar normas de auditoría y juicio profesional, con el argumento que recojo de la FASB: "técnicamente no hay ninguna ra-

zón para suponer que los juicios colectivos son siempre superiores al Auditor individual que aplica un índice de materialidad a una entidad de la que tiene el mayor grado de información". La segunda de ellas tiene su base en dos pilares: mejorar la comparabilidad y la fiabilidad de la información y, por otro lado, aumentar la credibilidad y confianza en los informes de auditoría. Así, esta segunda corriente puede cobrar un sentido especial en auditoría pública. Son, principalmente, el origen y destino de los fondos y los usuarios de los informes de auditoría pública, los que hacen que sea necesaria una normalización, o por lo menos, una puesta en común de los diferentes métodos utilizados para fijar el riesgo y la materialidad.

El Ejemplo

Se han analizado diversos métodos para fijar la materialidad aplicándose a una corporación local. Algunos, se encargan sólo de determinar el índice de materialidad. Sin embargo hay otros, con más rigor estadístico, que llegan hasta el nivel de precisión (etapa de planificación) y el error tolerable (importancia relativa de cada área). Unos métodos introducen intervalos de porcentajes de los factores clave en función de la situación que se encuentre el sujeto auditado. Otros, se limitan a cuantificar unos porcentajes en función del aspecto cualitativo que se pretende. Y los más simples, incorporan una cantidad o un porcentaje para todos los casos. El más desarrollado que se ha localizado es el que introduce el modelo del riesgo, lo que lógicamente conlleva unos resultados diferentes. Algunos organismos de control y sociedades de auditoría emplean la norma técnica del ICAC en sus auditorías a entes públicos.

Hay que destacar la opinión de José Manuel Vela Bargues en el texto anteriormente citado: existen riesgos de subjetividad en la opinión que el principio de importancia relativa entraña. Opina que son subjetivos, e incluso arbitrarios, los diferentes métodos que se han pretendido marcar para delimitar la importancia relativa. Ante esta opinión, que puede ser cierta, se deberán poner los medios adecuados para que la auditoría pública goce de la objetividad que sus encargos requieren.

Se han localizado dieciséis métodos diferentes para calcular la materialidad cuantitativa, sin perjuicio de algún involuntario olvido. Al mismo tiempo, si bien se han encontrado numerosas formas de obtener la materialidad, también se ha encontrado abundante bibliografía en la que no se menciona este concepto, o bien se indica sin entrar en profundidad. Esto demuestra la falta de consenso que existe en este tema, lo que ha provocado que cada auditor haya desarrollado su propio método, en función de sus conocimientos de las diferentes técnicas. Como resultados de los diferentes métodos, el índice de materialidad mayor que se ha localizado es de 577 millones de pesetas y el menor de 1,5 millones. Entre estas cantidades, se encuentran numerosas cifras: 244,144, 47,40, 23 y 12 millones. En los métodos que utilizan los factores clave propuestos por el ICAC resultan intervalos de 10 millones, 60, 98, 11, 54, 17 y 120 millones. Incluso en el nivel de precisión el recorrido del intervalo de confianza supera los seis millones.

Las conclusiones

Las importantes diferencias encontradas en el ejemplo expuesto son un rasgo inherente de la auditoría privada por las diferentes co-

rrientes, corporaciones, profesionalidad y demás aspectos intrínsecos a una profesión como la que tratamos. Sin embargo, en auditoría pública esta disfunción creo que debe desaparecer, para así poder mejorar la calidad de los trabajos y, por tanto, la fiabilidad de la información que se somete a fiscalización.

La materialidad es susceptible de utilización en auditoría pública del mismo modo que se utiliza en la auditoría privada, manteniendo, por otro lado, la certeza del cumplimiento del principio de legalidad. Es esencial, por tanto, especificar los factores clave (o importes base) que se puedan utilizar en auditoría pública. Los utilizados por el ICAC están enmarcados dentro del ámbito privado y estos parámetros no son los más adecuados para la actividad pública.

Es necesario consensuar unos criterios lógicos de materialidad dentro de la auditoría del Sector Público, que permitan a los diferentes Órganos de Control obtener unos resultados comunes y homogéneos, eliminando en el mayor grado posible el carácter subjetivo en el que queda enmarcada la auditoría privada en este aspecto. Adicionalmente, el posible trabajo recurrente que se realiza sobre un mismo sujeto de fiscalización por las diferentes instituciones, puede dar lugar a disfunciones y a conclusiones diferentes sobre un mismo ente si no se realiza con unos criterios uniformes.

Por último, recoger aquí una de las conclusiones de Francisco Javier Martínez García: "La materialidad y el riesgo son conceptos integrados para conseguir una auditoría eficaz y eficiente". Puede que este autor haya citado sin darse cuenta dos de las tres "E" tan conocidas en el Sector Público: Economía, Eficacia y Eficiencia. ■