# INSTRUCTIVO MATERIALIDAD E INCIDENCIA EN EL CONCEPTO FINAL

# INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de las auditorías programadas en el PVCF- Segundo Semestre 2017, en el marco del nuevo enfoque del control fiscal, han surgido inquietudes sobre la importancia relativa o materialidad en la AC, principalmente en el entendimiento de la Materialidad Cualitativa, de gran importancia para este tipo de auditoría. El presente instructivo proporciona a los auditores el marco normativo, conceptual y metodológico que les permita la conceptualización y determinación de la materialidad; así como comprender la incidencia de la misma para el concepto que la CGR va a emitir en la AC, respecto a si los sujetos de control cumplieron los criterios de evaluación en la materia o asunto auditada.

En el primer y segundo aparte del instructivo se presenta, además, del Marco Normativo, los aspectos conceptuales, en el entendido que la importancia relativa o materialidad en la auditoría, aún es un tema de difícil comprensión. De estos apartes se destacan, entre otros, que la determinación de la materialidad es una cuestión de juicio profesional, que depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios y que en su selección, generalmente tienen mayor influencia los aspectos cualitativos o los temas relacionados con la legalidad o con el control interno.

En el tercer acápite “Marco metodológico”, habida cuenta que este tipo de auditoría prevé la posibilidad expresa de incluir materialidad cuantitativa y/o cualitativa para soportar la selectividad de la acción de control fiscal, se entregan herramientas para la determinación tanto de la materialidad cuantitativa como la cualitativa, acorde con la especificidad propia de cada proceso auditor, soportado siempre en el adecuado juicio profesional del auditor de la CGR.

En este instructivo para el cálculo de la materialidad cuantitativa se toman de la Guía de Auditoría Financiera[[1]](#footnote-1), las bases y criterios aplicables para el ítem presupuestal, mientras que en lo relacionado con la materialidad cualitativa se propone un escenario de diversos factores que pueden ser considerados en la visión cualitativa de la AC, por cuanto en este tipo de auditoría si bien es cierto no se desestima el importe de las incorreciones e incumplimientos, cobran relevancia la naturaleza y el contexto de la materia examinada por la CGR, dadas las expectativas que los usuarios previstos tienen sobre los pronunciamientos de Control Fiscal[[2]](#footnote-2).

Finalmente en el cuarto aparte identificado *“Concepto en la AC e incidencia de la materialidad en su emisión”* se ilustran aspectos conceptuales y prácticos relacionados con el efecto y la ponderación de las incorrecciones, incumplimientos y situaciones detectadas en la AC para emitir el concepto sobre el acatamiento o no de los criterios de auditoría en la materia o asunto fiscalizado.

# MARCO NORMATIVO

La Guía de Auditoría de Cumplimiento de la CGR en su acápite 3.1.7., abordó la determinación de la Importancia Relativa o Materialidad de Auditoría (cuantitativa/cualitativa).

La ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público[[3]](#footnote-3), norma 41, en lo relacionado con la Materialidad prevé: *“Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre”.* (El subrayado fuera de texto).

La ISSAI 4000 (versión revisada 2016), norma para las auditorías de cumplimiento de la INTOSAI, en el numeral 127, consigna respecto de la materialidad, que “*El concepto de «materialidad» incluye la naturaleza, el contexto y el valor. La materialidad puede centrarse en factores cuantitativos como el número de personas o entidades afectadas por la materia controlada o los importes monetarios implicados, así como la malversación de fondos públicos, con independencia del importe. A menudo la materialidad se contempla desde el punto de vista del valor, pero la naturaleza o las características inherentes de un elemento o grupo de elementos también pueden hacer que un asunto se considere de importancia relativa (factores cualitativos)”.*

# MARCO CONCEPTUAL

# *3.1. Concepto de “Importancia Relativa” o “Materialidad”.*

En la Guía Auditoría Cumplimiento la “Importancia Relativa” o “Materialidad”, se define como un principio que comprende factores tanto cuantitativos como cualitativos, y se refiere a la valoración de las omisiones o inexactitudes de partidas o transacciones o circunstancias que tienen relevancia, individualmente o en su conjunto, y su influencia en las decisiones tomadas por los usuarios.

Así mismo, en el documento de Principios, Fundamentos y conceptos fundamentales para las auditorías de la CGR, el concepto de materialidad se define como: *“Hechos que, por su cuantía, por su naturaleza o por su contexto, indican la importancia de un hallazgo. El juicio preliminar de materialidad debe estar enfocado hacia el error tolerable para una cuenta, partida o situación. La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información de un sujeto de control específico”.*

La definición de materialidad o importancia relativa en las guías de auditoría de la CGR, guardan relación con las definidas por algunas organizaciones o entidades superiores de fiscalización de otros países, tales como:

* El Tribunal de Cuentas Europeo en la sección 2 numeral 2.2, página 30, del Manual de Auditoría Financiera y de Cumplimiento, cuando se refiere la materialidad o importancia relativa afirma: *Expresión de la significación o importancia relativas de un elemento o grupo de elementos relacionados. Se considera material un elemento o grupo de elementos si presenta una desviación susceptible de hacer adoptar decisiones diferentes a los usuarios de la información. Un elemento o grupo de elementos pueden ser materiales por su valor, por su naturaleza (características inherentes) o por el contexto en el que aparezcan o se produce la desviación.*
* La Auditoría Superior de la Federación-ASF de los Estados Unidos Mexicanos en las Normas Profesionales de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización pág. 202 Principios de la AC Principios generales Importancia relativa numeral 36. *“Los auditores deben considerar la importancia relativa durante todo el proceso de la auditoría. Determinar la importancia relativa es una cuestión de juicio profesional y depende de la manera en que el auditor interprete las necesidades de los destinatarios. Un objeto puede ser considerado importante si el conocimiento del mismo puede llegar a influir sobre las decisiones de los destinatarios previstos.*

*Este juicio se puede relacionar con un elemento individual o un grupo de elementos tomados en su conjunto. La importancia relativa con frecuencia se considera en términos de valor, pero también incluye aspectos cuantitativos y cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un objeto adquiera importancia por su propia naturaleza. Un objeto también puede ser importante debido al contexto en el que ocurre”.*

(Subrayado fuera de texto).

Es preciso enfatizar que sobre el concepto de materialidad se encuentra un desarrollo significativo en normas internacionales de auditorías, en manuales y guías de auditorías y en textos y pronunciamientos financieros y de auditoría, que pueden ser consultados, para lograr una mayor comprensión del mismo.

# *3.2. Aspectos Generales a considerar en la Importancia Relativa o Materialidad de la AC.*

La determinación de la materialidad o importancia relativa en la AC, está influenciada por factores cuantitativos y cualitativos, pues según la ISSAI 4000/130 (revisada), *“(…) en la auditoría gubernamental los factores cualitativos podrían ser de mayor importancia relativa que los factores cuantitativos. Las expectativas de los ciudadanos y el interés público son ejemplos de factores cualitativos que pueden incidir en la determinación de la materialidad por parte de los auditores. La realización de gastos excesivos en relación con los créditos autorizados por el poder legislativo o la introducción de un nuevo servicio que no ha sido previsto presupuestariamente pueden constituir actos de incumplimiento cuya naturaleza justifique que sean comunicados a la entidad auditada, aunque no sean materiales”.* (Subrayado fuera de texto).

Al tener mayor influencia los factores cualitativos en la materialidad de la AC, determinadas deficiencias o irregularidades calificadas como relevantes o con importancia relativa relacionada con la gestión fiscal, independientemente de su importe, quedarán reflejadas en el Informe de la AC.

**En relación con el cumplimiento de las Autoridades aplicables**

**La atención debe centrarse en los usuarios**

El auditor planifica y ejecuta la auditoría con el fin de determinar si en todos sus aspectos significativos, la actividad, las operaciones y la información son conformes a las normas pertinentes. En teoría, las desviaciones o errores son materiales si, de manera individual o agregados con otros, pudieran afectar de manera razonable las conclusiones de auditoría o las decisiones de los destinatarios del informe de auditoría.

**La importancia relativa o materialidad se considerará en las siguientes fases**

**Planeación** para evaluar la naturaleza, el cronograma y el alcance de los procedimientos de auditoría.

**Ejecución** para la evaluación de la evidencia obtenida y formular conclusiones

**Elaboración de informes** para emitir conclusiones finales y el concepto de la Auditoría Cumplimiento.

**Los usuarios previstos a tener en cuenta para determinar la importancia relativa o materialidad:**

La Ciudadanía

El Congreso (Senado y Cámara)

El Presidente de la República y

Organismos nacionales e internacionales.

**MATERIALIDAD**

**AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

**Aspectos a considerar para determinar la importancia relativa o materialidad:**

a. Las expectativas de los ciudadanos sobre algún tema específico;

b. La naturaleza, gravedad o impacto del incumplimiento (significancia económica);

c. La importancia o expectativas concedida por los usuarios de la información;

d. Circunstancia bajo las cuales se desarrollaron los hechos;

e. Revelación de información clave;

f. Autoridad para ejecutar actividades u operaciones dentro de las atribuciones conferidas;

g. Actividades u operaciones apartadas de los límites autorizados (económicos o de fechas);

h. Cálculos realizados de manera incorrecta, no apegados a los parámetros adecuados (tasas, porcentajes);

i. Excepciones permitidas; y

j. Documentación requerida.

***3.3. Materialidad Cuantitativa***

En la Guía de Auditoría de cumplimiento de la CGR, se contempla que, *“en la fase de planeación se determina el monto de la materialidad específica con base en la experiencia y el conocimiento de la entidad y/o asunto a auditar; es decir, los auditores establecen un monto o importe que sirve de punto de partida para examinar (…) la ejecución de los recursos el cual constituye el límite para establecer si un elemento es o no importante para la auditoría. Este monto o condición se determina con base a la experiencia de auditorías anteriores, el conocimiento de la entidad, los riesgos identificados, entre otros.”*

Para el cálculo de la materialidad cuantitativa, existen diferentes metodologías, como el Formato 17 de la Auditoría Financiera de la CGR[[4]](#footnote-4), y en particular el referido a la materialidad para la evaluación presupuestal. La Guía de AC propone su empleo, teniendo en cuenta que en las auditorías de este tipo, independiente de las materias o asuntos a auditar, siempre se encuentran recursos públicos involucrados.

***3.4. Materialidad Cualitativa***

En la Guía de AC se prevé que en la determinación de la importancia relativa o materialidad, generalmente tienen mayor influencia los aspectos cualitativos o los temas relacionados con la legalidad o con el control interno, lo que permitirá que debido a la relevancia, determinadas deficiencias o irregularidades relacionadas con la gestión fiscal, independientemente de cuál sea su cuantía, queden reflejadas en el informe. La naturaleza, viabilidad y sensibilidad del tema auditado es determinante a efectos de considerar la materialidad cualitativa, situación que también fue acogida por la ISSAI 4000/130 y las disposiciones del Tribunal Europeo.

Por otra parte, determinados tipos de incumplimiento, aunque cuantitativamente no sean relevantes, debido a su naturaleza o al contexto en el que surjan, pueden ser cualitativamente materiales y por lo tanto tener un impacto en la conclusión de auditoría alcanzada.

Como podemos observar, la materialidad cualitativa es más amplia que la cuantitativa, por lo cual exige al auditor un mayor juicio profesional[[5]](#footnote-5), conocimiento e identificación del asunto, impacto de los resultados, el valor de los recursos involucrados, así como la identificación adecuada de riesgos (naturales y fraude), para que el concepto a emitir esté debidamente sustentado y de conformidad con las expectativas de los usuarios previstos.

# MARCO METODOLÓGICO

Los ajustes realizados al anterior formato sobre la determinación de la materialidad, fueron para: a) Precisar lo que estableció la Guía de AC, en lo relacionado con la aplicación del Formato No. 17 de la GAF, principalmente en lo que aplica para calcular la materialidad cuantitativa en la evaluación del proceso presupuestal, toda vez que es usual que las materias o asuntos a fiscalizar mediante la AC, involucran recursos públicos que la CGR debe vigilar y controla y b) Plantear una serie de factores preponderantes a ser considerados para la visión cualitativa de la importancia relativa o materialidad.

Para proceder a la determinación de la materialidad o importancia relativa en la AC, se requiere haber agotado previamente diferentes actividades de la etapa de planeación, tales como el conocimiento en detalle del asunto o materia a auditar, los recursos públicos involucrados en el asunto o materia que se audita, el estudio detenido de las fuentes de criterio de dónde emanan los criterios a evaluar, la identificación de los criterios de evaluación y evaluación de los riesgos de incumplimiento de estos criterios y el examen del diseño de los mecanismos de control interno establecidos por el o los sujetos de control para mitigar los riesgos de incumplimiento de los criterios sometidos a evaluación.

Con el análisis de los resultados de las anteriores actividades y el juicio profesional de los integrantes del equipo auditor de la AC, se decidirá la aplicación de una de las siguientes tres (3) alternativas para determinar la Materialidad que se incluirá en el Plan de Trabajo y que posteriormente permitirá sustentar el concepto que emitirá sobre la materia o asunto auditado, así:

1. Determinar Materialidad Cuantitativa o,
2. Determinar Materialidad Cualitativa o,
3. Determinar una materialidad combinada, tomando tanto una Materialidad Cuantitativa y una Cualitativa (alternativa aconsejable toda vez que la mayoría de las materias o asuntos que audita la CGR involucra recursos públicos)

El papel de trabajo que el auditor debe diligenciar *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”,* tiene la flexibilidad para documentar y justificar cualquiera de las alternativas seleccionadas por el equipo auditor de la AC, al igual que el concepto final en la AC.

* 1. ***Materialidad cuantitativa***

En la fase de planeación, conjuntamente con el conocimiento en detalle de la materia o asunto a auditar, llámese sistema, programa, proyecto, política, plan, contrato, convenio, recursos, entre otros, el auditor en primera instancia obtendrá información sobre el monto de los recursos públicos involucrados sea a nivel de Ingresos o de Gastos, como insumo para el cálculo de la Materialidad. Asimismo, antes de decidir aplicar un porcentaje mecánicamente y calcular la materialidad cuantitativa, deberá evaluar cuál será la base que lo llevará a tomar la decisión para dicho cálculo, la cual debe estar relacionada con la naturaleza del sujeto de control, su objeto social, el contexto, objeto de la auditoría, entre otros aspectos.

Para documentar esta actividad de la AC, diligencie el *“Papel de Trabajo PT 25-AC Materialidad e incidencia en el concepto AC”,* en el acápite 1. **MATERIALIDAD CUANTITATIVA[[6]](#footnote-6).**

* 1. ***¿Cómo seleccionar las bases a considerar en la materialidad cuantitativa?***

Para efectos de contar con unos parámetros estandarizados que le permitan determinar la materialidad cuantitativa en la fase de Planeación, el auditor podrá elegir entre las siguientes bases relacionadas con el presupuesto de gastos o de ingresos que fueron programados, recibidos, gastados o ejecutados en la materias o asunto a fiscalizar, así:

* **Ingresos programados:** Corresponde al presupuesto de ingresos que la(s) entidad(es) esperan obtener para financiar los procesos o actividades de la materia bajo examen, es decir, presupuesto inicial más las modificaciones presupuestales efectuadas dentro del periodo a evaluar, de conformidad con las normas legales vigentes.
* **Gastos Programados:** Corresponde a las apropiaciones inicialmente aprobadas en el presupuesto incluyendo las modificaciones presupuestales efectuadas dentro del periodo a evaluar, de conformidad con las normas legales, que la(s) entidad(es) programaron utilizar para sufragar los gastos de la materia a auditar por la CGR.
* **Ingresos Ejecutados:** Corresponde a los ingresos efectivamente causados vía recaudo dentro del periodo a evaluar, derivados del hecho económico que los produjo.
* **Gastos Ejecutados:** Corresponde al total de los compromisos perfeccionados que se hayan adquirido dentro del periodo a evaluar, de conformidad con las normas legales en lo transcurrido de la vigencia o período a auditar.
* **Otra base:** si escoge esta opción, en el *“Papel de Trabajo PT 25-AC Materialidad e incidencia en el concepto AC”*, el auditor enunciará en la casilla correspondiente su identificación y la justificación de su selección.

Si se escoge la denominada “Otra Base” se considera que quizás pueda haber datos numéricos asociados a variables cuya unidad de medida sean diferentes a los ítems presupuestales enunciados, a saber: número de beneficiarios, tasa de mortalidad, tasas de deserción, índice de calidad del agua, niveles de aseguramiento, tasas de cobertura, NBI, coeficientes de costo-efectividad, índice de armas perdidas, entre otras.

Una vez se decide la base para el cálculo de la materialidad cuantitativa en la AC, se tomarán las mismas bases porcentuales propuestas en el ítem “presupuestal” de la Auditoría Financiera GAF de la CGR[[7]](#footnote-7), así:

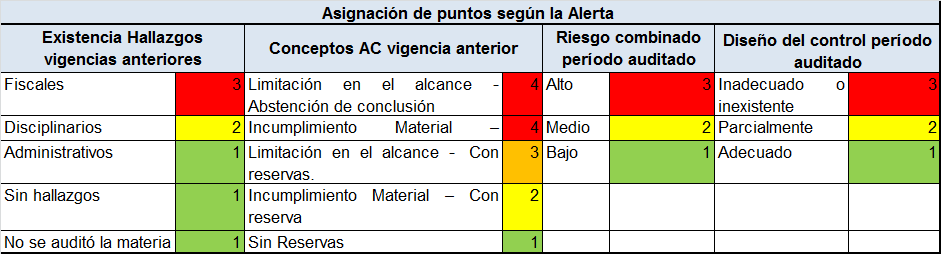
|  |  |
| --- | --- |
| **Bases** | **Porcentajes** |
| Ingresos programados | **0.25% al 3%** |
| Gastos programados |
| Ingresos ejecutados |
| Gastos ejecutados |
| Otra base |

* + 1. ***¿Cuáles podrían ser los criterios a considerar para la materialidad cuantitativa?***

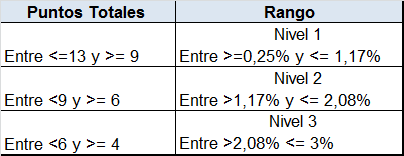
La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional, no obstante, el auditor podrá elegir el porcentaje con base en los siguientes criterios:

* Existencia Hallazgos vigencias anteriores
* Conceptos AC vigencia anterior
* Riesgo combinado período auditado
* Diseño del control período auditado

Los niveles de alerta a considerar por cada uno de los citados criterios son los siguientes:



Una vez obtenidos los niveles de alerta los rangos a seleccionar son:



Si el auditor considera que existe algún otro elemento significativo que pueda influenciar en su juicio, podrá documentarlo en el formato y escoger el porcentaje más adecuado.

* + 1. ***¿Cómo calcular el Error Tolerable (ET) en la materialidad cuantitativa?***

**Error Tolerable**

Determinar el error tolerable es calcular el término máximo de errores o incorrecciones no materiales, que el auditor está dispuesto a aceptar de la evaluación realizada al asunto o materia a auditar, los cuales no evitarían otorgar el concepto o conclusión **“Sin Salvedades**”. Pero eso no significa que las Incorrecciones no materiales ( error tolerable) se tornen inútiles para el objetivo de la AC. Los errores tolerables que son de una misma naturaleza se pueden acumular y servir para para dar un concepto o conclusión **“Con reservas**”, si al acumular los que son de una misma naturaleza superan el umbral máximo de error tolerable.

Para el cálculo del Error Tolerable a considerar en la Auditoría de Cumplimiento se aplicarán los parámetros fijados en el ítem “presupuestal” de la Guía de Auditoría Financiera GAF de la CGR[[8]](#footnote-8).

*Recordemos que “(…) el error tolerable (ET) se establece para reducir a un nivel apropiadamente bajo, la probabilidad de que el conjunto de incorrecciones no corregidas y no detectadas exceda la materialidad de planeación* ***(MP)*** *arrojada por el formato. En la medida que se incremente la MP y/o el ET, aumenta el tamaño de las incorrecciones que puedan pasar sin ser detectadas.*

*Por esta razón, el ET es la mejor estimación del importe de las posibles incorrecciones no detectadas que se considerarán al alcanzar la conclusión en el Resumen de diferencias (RD). Para estos efectos se considera la aplicación de un ET del 50% o 75% de la MP, el cual para la determinación del porcentaje a utilizar se analizarán, entre otros, los siguientes aspectos:*

* *Las expectativas acerca de incorrecciones (Conocimiento de la materia o asunto a auditar, auditorías anteriores).*
* *El conocimiento de la materia o asunto a auditar.*
* *Los antecedentes de la entidad en auditorías anteriores.*
* *La evaluación de los riesgos.*
* *Los resultados de la evaluación de los mecanismos de control interno de la entidad para mitigar los riesgos de incumplimiento de los criterios de la materia o asunto a auditar.”*
  1. ***Materialidad cualitativa***

Como se expresó en el marco conceptual de este instructivo, en la AC la materialidad también incluye una visión cualitativa, pues aunque algunos tipos de incorrecciones o de incumplimientos no sean materiales cuantitativamente, los mismos podrían tener un impacto significativo, derivadas de las expectativas de la ciudadanía frente a la materia o asunto a auditar, los fines esenciales del Estado, la importancia concedida por los usuarios de la información, las circunstancias bajo las cuales se desarrollaron los hechos, entre otras.

Para documentar esta actividad de la AC, diligencie el *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”,* en el acápite 2. **MATERIALIDAD CUALITATIVA[[9]](#footnote-9).**

Es por eso que en el *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”,* se proponen algunos factores cualitativos para que los auditores con el conocimiento de la materia o asunto a auditar y según su juicio profesional, seleccionen uno o más factores que podrían tener incidencia en las conclusiones y concepto de la Auditoría.

En el listado desglosado de factores cualitativos, seleccione aquellos que considere significativos y que podrían llegar a afectar las decisiones de los usuarios de la materia o asunto a auditar, sin importar que su valor se encuentre por debajo de la materialidad cuantitativa.

Una vez seleccionado el o los factores cualitativos, proceda a justificar el porqué de su selección.

\*En la fase de planeación con base en los resultados de la evaluación de riesgos y controles y el conocimiento del asunto a auditar y

\*En la fase de informe con base en la valoración de los hallazgos detectados en la AC y las conclusiones emitidas.



* + 1. ***Propuesta de factores Cualitativos a considerar para la materialidad cualitativa en la AC.***

Aquí se enuncian varios factores cualitativos extraídos de las materias o asuntos que usualmente se examinan en la CGR, sin pretender incluir la totalidad de los mismos, pero que se constituyen en orientadores técnicos de la visión cualitativa de la materialidad.

* *Otorgar subsidios/beneficios desconociendo criterios previamente establecidos*

Un factor a considerar en las evaluaciones sobre materias o asuntos que se focalizan a determinar la adecuada concesión de subsidios, subvenciones o beneficios económicos con recursos públicos a la población objeto, consiste en determinar si los mismos se otorgaron atendiendo los requisitos y las condiciones establecidas por el legislador, como el caso de los subsidios focalizados para vivienda, adulto mayor, agricultores, servicios públicos domiciliarios usuarios estratos 1, 2 y 3, población desplazada, desmovilizada, entre otros.

*Ejemplo:* Una Institución gubernamental recibe créditos del Ministerio de Educación para subvencionar objetivos de enseñanza nacionales. El gasto de la agencia para el ejercicio incluyó una subvención de $10 millones a industrias extranjeras de alta tecnología. En este ejemplo el incumplimiento puede ser relevante porque la subvención se abonó a organizaciones extranjeras, contrariando lo establecido en las normas aplicables, y se destinó a finalidades distintas a las marcadas por el poder legislativo, sin importar su monto[[10]](#footnote-10).

* *Criterios asignación Subsidios/Beneficios contrarios a principios/fines de la ley/política/programa.*

Se presenta cuando se establecen criterios de asignación que no se ajustan a los propósitos de la ley, política o programa.

*Ejemplo:* Un Ministro se valió de las convocatorias para incluir reglas, relacionadas con la asignación de subsidios a agricultores, contrariando el fin del programa de ciencia y tecnología. En el ejemplo el incumplimiento puede ser material porque al incluir requisitos que no corresponden con el programa se subvencionó a población no beneficiaria del mismo.

* *Gastos realizados por fuera de los límites y la destinación prevista*

Con el recurso público se financian actividades no contempladas en la norma o que exceden los valores aprobados en esta.

*Ejemplo:* Sufragar gastos administrativos o de funcionamiento con recursos de destinación específica y/o por importes superiores a los establecidos (Sistema General de participaciones, Regalías, Gastos Reservados). Cualquier apropiación contraria a la destinación específica sería relevante, sin importar su cuantía. Los excesos son susceptibles de ponderación con la herramienta de determinación de materialidad cuantitativa.

* *Pagos insuficientes e inoportunos a beneficiarios*

Estando la entidad pública obligada a realizar pagos, los efectúa por un menor valor y/o fechas diferentes a las establecidas, por ejemplo nómina de empleados, de pensionados, de personal retirado de la fuerza pública, aportes parafiscales, subsidios.

Si bien es cierto, las cuantías dejadas de pagar o su inoportunidad no tengan una incidencia material en los presupuestos de la materia o asunto a auditar, las consecuencias del incumplimiento serán probablemente considerables para el beneficiario que vive de ese ingreso fijo y ve afectado su mínimo vital o los efectos en la seguridad social de los empleados. Si este incumplimiento está motivado además por una insuficiencia del sistema puede afectar también a otros muchos ciudadanos por lo que sería material dada su incidencia en dichos ciudadanos y en la sociedad en general.

*Ejemplos:*

* Dentro del programa “Ser pilo paga” La entidad gubernamental gira el respectivo subsidio por menor valor o lo realiza inoportunamente, la universidad posiblemente deja de prestar los servicios educativos al beneficiario del mismo.
* Un ciudadano tiene derecho a una pensión mensual de $1000. La agencia gubernamental ha abonado tan sólo $900 al mes. Los pagos se abonaron además después de la fecha establecida en la legislación[[11]](#footnote-11).
* *Fallas en la prestación del servicio por inobservancia de obligaciones de inspección/control/vigilancia/supervisión*

Se relaciona con el impacto negativo cierto o inminente que se genera en los beneficiarios de la prestación de un servicio o en el suministro de un bien u obra, derivada de las deficiencias en el seguimiento, control, inspección, supervisión o vigilancia del responsable del suministro, lo cual genera entre otros, obras subutilizadas o inconclusas, mayores requerimientos de materiales, baja calidad y cobertura en la prestación de servicios públicos, sistemas de información no acordes con los requerimientos técnicos o riesgos que pueden acarrear contingencias evitables.

*Ejemplo:* Las especificaciones de un código de construcción requieren inspecciones anuales. La agencia gubernamental no ha realizado ninguna inspección en los últimos cinco años. El incumplimiento puede ser significativo debido a aspectos cualitativos tales como la seguridad. Aun no habiendo importes monetarios en juego, el incumplimiento puede ser material por sus posibles consecuencias para la seguridad de los ocupantes de los edificios y, en caso de catástrofe, creará un riesgo de que las denuncias por daños tengan graves repercusiones financieras para la agencia gubernamental[[12]](#footnote-12).

* *Afectación de ingresos o gastos gubernamentales por inconsistencias en liquidación/fiscalización/cobro /recaudo y pago.*

Aplica en las materias o asuntos relacionados con evaluación a ingresos públicos y al pago de aportes, entre ellos de seguridad social, cuando se observa que las bases de datos de contribuyentes, de deudores, de usuarios, de beneficiarios presentan información desactualizada e incompleta, que incide en menor recaudo o mayor pago.

*Ejemplos:*

* Continuar pagando asignaciones de retiros o pensiones o subsidios o indemnizaciones a personas fallecidas
* Errores en las fórmulas de liquidación oficial de tasas, impuestos, sanciones, tarifas o en el pago de pensiones, cesantías, aportes parafiscales.

Este tipo de desviación del cumplimiento se refiere a la protección de los derechos de los particulares. Para algunos ciudadanos se sobrestimó su obligación, mientras que para otros ciudadanos no hubo tal estimación. Según las circunstancias, la desviación puede ser material, también porque implica una insuficiencia del sistema[[13]](#footnote-13).

* *Recursos fiscales canalizados a fines distintos a los previstos por las Autoridades (normas)*

Los recursos públicos se destinen a atender gastos o servicios diferentes a los contemplados por las normas para su utilización.

*Ejemplo:* A una entidad territorial le asignan presupuesto para financiar infraestructura deportiva para la realización de los juegos nacionales y con parte del recurso público construye unas obras para una escuela de equitación de la entidad contratista.

* *Recursos Administrados por terceros o particulares sin adecuado control y seguimiento*

Para la ejecución de funciones públicas las Entidades entregan recursos de su presupuesto a terceros y/o particulares y por la ausencia de control se canalizan a asuntos no previstos inicialmente por el legislador y por ende impactando el desarrollo de programas, proyectos, políticas, planes, entre otras.

*Ejemplo:* Recursos públicos administrados por las cámaras de comercio, cajas de compensación familiar, Empresas prestadoras de salud, entre otras, que se canalizaron a la adquisición de activos improductivos o a pagos no relacionados directamente con la prestación de la función pública asignada.

* *Reconocimiento de operaciones inexistentes o duplicadas*

Corresponde al reconocimiento, giro o pago de recursos (subvenciones, cuotas o partes) que realiza la entidad o programa a favor de terceros (operadores o beneficiarios), por concepto de usuarios o personas inexistentes o duplicadas (dentro de un solo programa o varios programas); lo cual incluye servicios no prestados o no obligados a reconocer.

*Ejemplo:* Reconocimiento y pago a operadores (terceros) de servicios escolares (cupos) o salud (UPC o Recobros) por personas o servicios inexistentes.

* *Otros factores cualitativos a considerar*

En este ítem los auditores podrán incluir, otros factores cualitativos no desglosados en la lista antes citada, pero que de acuerdo con la materia o asunto auditado, según el juicio profesional, tienen importancia relativa por el impacto en la toma de decisiones de los usuarios previstos, factor que, al igual que los demás, será justificado en el *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”,* dónde se deja la trazabilidad de la visión cualitativa de la materialidad en la AC.

# CONCEPTO EN LA AC E INCIDENCIA DE LA MATERIALIDAD EN SU EMISIÓN

Cuando se pretende abordar la Incidencia de la Importancia Relativa o Materialidad en la emisión del concepto en AC, vienen a colación, entre otros, los siguientes interrogantes ¿Cómo establecer el nivel de incumplimiento a partir del cual debe ponerse de manifiesto un reparo o una reserva en el informe de auditoría de cumplimiento? ¿Cómo ponderar la importancia relativa de los factores cualitativos para conceptuar en la auditoría de cumplimiento?

Con base en el análisis de las bases o factores mencionados para la importancia relativa o materialidad tanto cualitativa, cuantitativa y/o una combinación de las (2) dos, los integrantes del equipo auditor, en mesa de trabajo, registrarán de manera concreta la justificación del concepto que emitirá sobre la materia auditada, lo cual será fundamental para el pronunciamiento de la CGR respecto a sí la(s) entidad(es) cumplió (eron) los criterios en la materia o asunto. Concepto que será plasmado en el Informe de la AC.

Es por eso, que en aras de contribuir en la definición del concepto que se emite del asunto o materia auditar en una Auditoría de Cumplimiento, se plantean algunos elementos a tener en cuenta para tales efectos.

# *¿Cómo incide la materialidad cuantitativa en la emisión del concepto en la AC?*

Si en la AC se aplicó la materialidad cuantitativa, se podrían considerar los siguientes planteamientos realizados por el Tribunal Europeo y los trazados por la CGR para la Auditoría Financiera, así:

Existen tres (3) tipos de incorrecciones:

* **Incorrecciones materiales:** cuando su importe iguala o supera el umbral de materialidad, lo cual darían lugar a un concepto con reservas para el informe de la AC.
* **Incorrecciones no materiales con efecto acumulativo:** aquellas cuyo importe individual no iguala o supera el umbral fijado, pero sí lo alcanza la sumatoria de todas las de la misma naturaleza, de forma que darían lugar a un concepto con reservas para el informe de la AC.
* **Incorrecciones no materiales sin efecto acumulativo:** aquellas en las que, aunque sus importes se acumulen a otras de su misma naturaleza, no alcanzan el umbral de materialidad, y por tanto no darían lugar a reservas o reparos en el concepto de la AC.

En este tipo de materialidad, además de las incorrecciones, es necesario tener en cuenta que se pueden presentar diferencias que si bien no son materiales, pueden afectar el concepto, para lo cual se puede utilizar el método que se denomina “*Resumen de Diferencia (RD)”, que utiliza la auditoría financiera, que aplica para los casos en donde se seleccionó la materialidad cuantitativa o la materialidad combinada cuantitativa y cualitativa”*

El umbral para el resumen de diferencias (RD), es un valor por debajo del cual **no** se acumularían las incorrecciones puesto que se espera que la acumulación de tales valores claramente no tenga un efecto material sobre los asuntos o materias auditadas. Significa que los montos por debajo del valor para el resumen de diferencias (RD), evaluados por cualquier criterio ya sea tamaño, naturaleza o circunstancias, son claramente inmateriales y en el acumulado tales importes no serían considerados en la evaluación general de las incorrecciones.

De todas formas, si bien estas diferencias no son materiales para el tema del concepto, no significan que no sean hallazgos que deben reportarse dentro del informe de la auditoría.

El RD se calcula aplicando los siguientes porcentajes:

|  |  |
| --- | --- |
| **Procedimiento a utilizar** | **Determinación del RD** |
| Cuando el ET se ha establecido al 50% de la MP | 5% de la MP |
| Cuando el ET se ha establecido al 75% de la MP | 3% de la MP |

Acumular las incorrecciones por encima de este umbral no constituye una camisa de fuerza, pues es posible que el auditor considere como significativos valores inferiores, debido a las circunstancias en que se presenten o algún otro criterio de juicio profesional.

Ahora bien, a diferencia de la auditoría financiera, el importe de las operaciones afectadas por el incumplimiento, no puede ser el elemento fundamental para determinar una reserva en el informe, aun cuando debe tenerse en cuenta junto con otros.

# *¿Cómo incide la materialidad cualitativa en la emisión del concepto en la AC?*

Recordemos que, algunos tipos de incorrecciones o incumplimientos podrían tener un impacto material en los resultados de la auditoría que deben ser objeto de inclusión en el informe e incidir en el Concepto de la auditoría, sin importar su dimensión cuantitativa.

El auditor empleando su juicio profesional puede determinar si un caso de incumplimiento es o no de importancia relativa (ISSAI 4100.129), teniendo en cuenta:

• La importancia de las cantidades involucradas (monetarias o de otro tipo, como el número de ciudadanos, entidades u organizaciones afectadas, los niveles de contaminación, los retrasos en relación con las fechas de entrega, etc.)

• Las circunstancias.

• La naturaleza del incumplimiento: con la ley, reglamento o procedimiento interno.

• Las causas del incumplimiento: negligencia o acto fraudulento.

• Los posibles efectos y consecuencias que el incumplimiento puede tener.

• La presencia y sensibilidad de los criterios o programas en cuestión (por ejemplo, si son objeto de un interés público importante, si afectan a sectores vulnerables de la población, etc.).

• Las necesidades y expectativas del Parlamento/Congreso, el público u otros usuarios del informe de auditoría.

• La naturaleza de las disposiciones legales y normativas aplicables.

• La magnitud o el valor monetario del incumplimiento.

El equipo de Auditoría puede también ponderar o estratificar situaciones determinadas cualitativamente como materiales, estableciendo como determinante para la emisión de un concepto de incumplimiento material adverso, la detección de desviaciones en la mayoría de ellas (50% o más). De la misma forma, desviaciones por debajo de dicho porcentaje, motivarían la emisión de un concepto de incumplimiento material con reserva.

*Ejemplo:* El equipo de Auditoría de Cumplimiento califica como de importancia relativa cualquier observación relativa a: a) Aplicación diferente de recursos con destinación específica b) Fallas en la liquidación de ingresos y c) Acciones sin coordinación interinstitucional, definidas como graves para la operación del servicio.

La detección de una o más observaciones en solo uno de los factores materiales (a, b ó c) implicaría la emisión de un concepto de incumplimiento material con reservas. Si las desviaciones evidenciadas involucran 2 o más de los factores priorizados, acarrearía la emisión de un concepto de incumplimiento material adverso.

Finalmente, el mismo equipo puede ponderar los factores, otorgándole una importancia relativa mayor a alguno de ellos, de manera tal que la existencia de observaciones sobre el mismo, podría llevar a un concepto de incumplimiento material adverso.

# *¿Cómo incide la materialidad cuantitativa y cualitativa en la emisión del concepto en la AC?*

## Bajo el entendido que en la AC, de acuerdo con la naturaleza, el contexto y el importe de la materia o asunto a auditar, el equipo auditor podrá contemplar tanto la materialidad cuantitativa como cualitativa, reflejada en la base numérica y en los factores cualitativos considerados, será necesario ponderar los hallazgos detectados (incorreciones o incumplimientos de los criterios) y las conclusiones resultantes de la evaluación de la materia o asunto auditado para efectos de la emisión del concepto en la AC. Y al corresponder a una materialidad combinada en su incidencia podrá utilizar los elementos o aspectos que se sugieren en los acápites 4.1.1. y 4.2.1. del presente instructivo.

# *Precisiones sobre los conceptos con limitación de la AC*

En tratándose del concepto de la AC cuando se presentan limitaciones imputables a la entidad auditada, el cual tiene dos situaciones una en la que sólo se logró evaluar una parte de la materia o asunto y por ende sobre eso emitiríamos el concepto con los reparos o reservas del caso, es decir, Limitación en el alcance - Conclusión (concepto) con reservas, concepto similar al que en la Contraloría se maneja, cuando no entregan información y la otra, que el efecto de las limitaciones imputables al sujeto de control, de lo que se evaluó nos genera un elevado nivel de incertidumbre, que el equipo auditor considera que no le es posible emitir concepto alguno, caso en el cual el concepto sería Limitación en el alcance - Abstención de conclusión (concepto).

# *¿Cómo podríamos soportar la justificación del concepto de incumplimiento material en la AC?*

Para adelantar de una forma más precisa la justificación del concepto de incumplimiento material en la AC, la CGR considera que, además del importe de las actuaciones afectadas *(por ejemplo cuantía de las incorrecciones, incumplimientos detectadas por la CGR en la evaluación del asunto sea un contrato, un convenio, una subvención, un programa, una política, entre otros),* si se consideraron,podrían aplicarse algunos de los siguientes elementos que ponderan las desviaciones calificadas como de importancia relativa[[14]](#footnote-14):

*- La frecuencia del incumplimiento.*

*- Si afecta los principios de la normativa aplicable.*

*- Si afecta áreas o actividades misionales de la entidad o del programa o asunto evaluado.*

*- Si implica la existencia de irregularidades o fraudes.*

*- Si el efecto del incumplimiento de acuerdo con la regulación propia de la materia o asunto auditado, lo califica como determinante o grave.*

*- Si pueden afectar de forma importante la eficiencia, eficacia o economía de las actuaciones de la entidad auditada.*

*- Si conllevan situaciones generadoras de contingencias significativas para la entidad auditada, tales como sanciones, demandas judiciales, etc.*

*Aspectos que disminuyen la importancia relativa:*

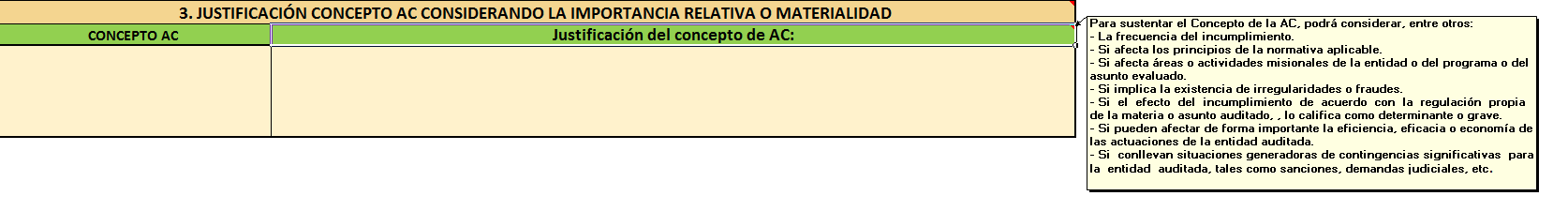
*- Si el incumplimiento es meramente formal y no tiene otras consecuencias.*

*- Si el incumplimiento se refiere a procedimientos de obligado cumplimiento, que, si se hubieran realizado, no afectarían de manera sustancial a la actuación realizada, a su resultado y a los principios de la normativa aplicable.*

*Así, el mismo incumplimiento puede en algunos casos considerarse material y en otros no en función de sus consecuencias. Por ejemplo, en el caso de la contratación, un error en los cálculos que se utilizan en la aplicación de los criterios de adjudicación sujetos a fórmula será más importante si el cálculo correcto hubiera dado como resultado la adjudicación a un oferente diferente.*

*Debe prestarse especial atención a actuaciones o hechos que si bien pueden no suponer un incumplimiento concreto de ningún artículo de la norma aplicable, si implican un incumplimiento de los principios determinados como fuente de criterio que la informan.*

Para documentar esta actividad de la AC, diligencie el *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”,* en el acápite **3.** **JUSTIFICACIÓN CONCEPTO AC CONSIDERANDO LA** **IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD[[15]](#footnote-15).**

****

Finalmente, recordemos que en aplicación a uno de los principios de la auditoría “Documentación”, sobre las consideraciones y ponderaciones que realice el equipo, se dejarán los registros y los soportes, en las mesas de trabajo y en el papel de trabajo dispuesto para tal asunto, es decir, el *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”*.

# PARA RECORDAR:

* La definición de la importancia relativa o materialidad es un asunto de aplicación del juicio profesional…
* La formación del juicio profesional para la definición de la materialidad inicia por el conocimiento del asunto o materia a auditar en su contexto, parte de este conocimiento comprende identificar inicialmente las autoridades que regulan el asunto o materia auditada, es decir identificar la(s) fuente(s) de criterio y los criterios específicos que serán utilizados para la evaluación de cumplimiento, privilegiando siempre aquellos criterios donde se concrete la gestión fiscal.
* El siguiente paso es evaluar el riesgo de incumplimiento de los criterios que soportarán la evaluación de cumplimiento, mediante las pruebas de recorrido y otras técnicas de auditoría apropiadas para conocer y comprender un asunto o materia específico (flujo gramas, narrativas, diagramas, etc.) en conjunto con la comprensión del control interno asociado a los riesgos identificados, con esta información sobre la naturaleza de los incumplimientos se soportará en gran medida la definición de la materialidad cuantitativa o cualitativa según corresponda a la naturaleza del criterio y el incumplimiento.
* La materialidad o importancia relativa está referida a la característica de los incumplimientos, es decir, que tan relevantes son para el asunto evaluado frente a las expectativas de los interesados y por lo tanto si incidirán o no en la formación del criterio para emitir y sustentar el concepto que sobre el cumplimiento del asunto materia evaluados se debe emitir en el informe.
* No es posible definir la materialidad de un incumplimiento sin ponerlo en contexto y para esto es necesario tener claridad sobre el asunto o materia evaluados, sus criterios de evaluación y los riesgos de incumplimiento de estos criterios; como antes se mencionó el mismo incumplimiento puede ser o no material dependiendo de las circunstancias, en una circunstancia puede ser un error tolerable y en otra puede ser de importancia relativa.
* Por ejemplo: El incumplimiento de un requisito de AC será material para calificar el cumplimiento de una AC, verdad ¿Qué no es posible resolver este interrogante sin conocer el contexto?. Es necesario conocer por lo menos, la relevancia y el objetivo de la auditoría para la CGR, así como las capacidades del equipo que lleva a cabo la auditoría.
* Así las cosas, el mismo requisito incumplido de la AC puede ser un error tolerable en una auditoría piloto adelantada por un equipo en entrenamiento, mientras que será un incumplimiento material en una auditoría a un programa prioritario llevada por un equipo entrenado y con experiencia.
* Si bien el papel de trabajo *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”* y este instructivos ayudan al auditor a la tarea de definir o calcular una materialidad para la etapa de planeación que podrá modificarse con base en la nueva información resultante de la realización de pruebas durante la etapa de ejecución, debe tenerse en cuenta que el resultado entregado por estas herramientas dependerá del juicio profesional aplicado al alimentar la información al formato o matriz, y en definitiva lo que fundamenta el Juicio Profesional, es el conocimiento y entendimiento profundo del asunto y su contexto, que debe alcanzarse durante la etapa de planeación y perfeccionarse durante la etapa de ejecución.

SIGLAS

AC Auditorías de Cumplimiento

ASF Auditoría Superior de la Federación

CGR Contraloría General de la República

EFS Entidad Fiscalizadora Superior

ET Error Tolerable

GAC Guía de Auditoría de Cumplimiento

GAF Guía de Auditoría Financiera

INTOSAI Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISSAI Normas internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores

PVCF Plan de Vigilancia y Control Fiscal

RD Resumen de Diferencias

1. Guía Adoptada mediante RES-ORG-0012-2017 de 24 de marzo de 2017. [↑](#footnote-ref-1)
2. Herramienta técnica que forma parte de la Guía de Auditoría de Cumplimiento, que contiene elementos de juicio para que conforme la exigencia de las Normas ISSAI, se establezcan los factores de importancia relativa o materialidad dentro de este tipo de auditoría y que a su vez le permite a los auditores documentarla al igual que justificar la incidencia que la importancia relativa o materialidad tiene en el concepto de la AC. [↑](#footnote-ref-2)
3. Guía Adoptada mediante RES-ORG-0012-2017 de 24 de marzo de 2017. [↑](#footnote-ref-3)
4. Guía Adoptada mediante RES-ORG-0012-2017 de 24 de marzo de 2017 [↑](#footnote-ref-4)
5. ISSAI 100/34 inciso dos *“El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectivas en el proceso auditor”.*  [↑](#footnote-ref-5)
6. Considerar los comentarios que trae el *“Papel de Trabajo PT 25-AC Materialidad e incidencia en el concepto AC”* [↑](#footnote-ref-6)
7. Guía Adoptada mediante RES-ORG-0012-2017 de 24 de marzo de 2017. [↑](#footnote-ref-7)
8. Guía de Auditoría Financiera adoptada mediante RES-ORG-0012-2017 de 24 de marzo de 2017. [↑](#footnote-ref-8)
9. Considerar los comentarios que trae el *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”* [↑](#footnote-ref-9)
10. Ejemplo tomado de la ISSAI 4100, apéndice 6 Ejemplos de desviación del cumplimiento [↑](#footnote-ref-10)
11. Ejemplo tomado de la ISSAI 4100, apéndice 6 Ejemplos de desviación del cumplimiento [↑](#footnote-ref-11)
12. Ejemplo tomado de la ISSAI 4100, apéndice 6 Ejemplos de desviación del cumplimiento [↑](#footnote-ref-12)
13. Ejemplo tomado de la ISSAI 4100, apéndice 6 Ejemplos de desviación del cumplimiento [↑](#footnote-ref-13)
14. Tomado de la Auditoría del Cumplimiento de la Legalidad -Granada. [↑](#footnote-ref-14)
15. Considerar los comentarios que trae el *“Formato 05 AC - PT Materialidad e incidencia en concepto AC”* [↑](#footnote-ref-15)