

TRABAJO PUBLICADO EN:

Autor/res (por orden de firma) : Belén Álvarez Pérez	
Título: "Enjuiciando la materialidad en los estados financieros. Recomendaciones del IASB"	
Revista (Título, volumen, página inicial-final): CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN N° 423, págs.177-190	
Año: 2018	Clave (A: artículo – R: Revista): A
Índice de impacto (SCI / SSCI):	Cuartil y área (SCI / SSCI):
ISSN: 1138-9540	

La revista cuenta con el oportuno copyright y cesión de derechos por parte de los autores.

ENJUICIANDO LA MATERIALIDAD EN LOS ESTADOS FINANCIEROS. RECOMENDACIONES DEL IASB

RESUMEN: La materialidad o importancia relativa es un elemento clave a la hora de determinar la información que se incorpora a los estados financieros, razón por la cual el IASB ha elaborado un *Documento de Práctica* con el fin de establecer guías que ayuden a las entidades a establecer su propio procedimiento de evaluación de materialidad.

PALABRAS CLAVE: materialidad, importancia relativa, Practice Statement 2..

MAKING MATERIALITY JUDGEMENTS. RECOMMENDATIONS OF THE IASB

ABSTRACT: Materiality is a key element in determining the information that is incorporated into the financial statements, which is why the IASB has a practice statement in order to establish guidelines that help entities to make appropriate materiality judgements.

KEYWORDS: Making Materiality Judgements, Practice Statement 2.

Sumario:

1. Consideraciones previas
2. Características generales de la materialidad (o importancia relativa)
3. Procedimiento para enjuiciar la materialidad
4. Casos particulares de aplicación de la materialidad
5. Interacción con normativa local
6. Conclusiones

ENJUICIANDO LA MATERIALIDAD EN LOS ESTADOS FINANCIEROS. RECOMENDACIONES DEL IASB¹

Autora:

Belén Álvarez Pérez

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de Oviedo

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

El International Accounting Standards Board (IASB) ha publicado en septiembre de 2017 el Documento de Práctica “*Elaboración de juicios sobre la materialidad*”² (Practice Statement *Making Materiality Judgements*)³.

Una *Declaración de Práctica* no es un estándar o norma, por lo que las empresas no están obligadas a su cumplimiento, como pasa con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Es, en palabras del propio IASB, una orientación que pretende mostrar una visión general y de conjunto de las características generales de la materialidad y ayudar a las entidades a hacer juicios relacionados con la misma cuando preparen estados financieros⁴.

Dado su carácter no normativo, no se requiere que las entidades que aplican las NIIF cumplan con el *Documento de Práctica*, aunque las autoridades de sus correspondientes jurisdicciones (“autoridades locales”) pueden requerir que lo hagan y adoptar el *Documento de Práctica* en sus marcos nacionales.

¹ El presente trabajo se realiza dentro del marco del proyecto de investigación DER2015-65922-P del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

² Puede consultarse íntegramente en <http://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initiative/disclosure-initiative-materiality-practice-statement/mps-project-summary-and-practice-statement.pdf> (Aún no se dispone de versión traducida al castellano).

³ Si bien algunas de las pautas en esta *Declaración de Práctica* pueden ser útiles para las entidades que aplican el Estándar IFRS para SMEs® (las NIIF para PYMES), la *Declaración* no está destinado a esas entidades.

⁴ La *Declaración* incluye ejemplos sobre cómo aplicar el juicio relacionado con la materialidad en diversas circunstancias.

El IASB considera que este *Documento de Práctica* ayudará a promover una mayor comprensión del papel de la materialidad o importancia relativa en las NIIF y cómo debe aplicarse al elaborar estados financieros, lo que redundará en mejorar su utilidad y comprensibilidad.

El objetivo de esta *Declaración* es proporcionar a las entidades informantes orientación sobre cómo realizar juicios sobre materialidad a la hora de preparar los estados financieros realizados bajo los estándares de las NIIF.

La necesidad de juicios de materialidad es omnipresente en la preparación de cualquier tipo de informes financieros. Una entidad hace juicios de materialidad cuando toma decisiones sobre reconocimiento y valoración, así como presentación y divulgación.

Este trabajo, siguiendo el esquema adoptado por el IASB para el desarrollo del documento: (a) proporciona una visión general de las características generales de la materialidad. (b) presenta un proceso de cuatro pasos que una entidad puede seguir para hacer juicios sobre materialidad al preparar sus estados financieros. La descripción de este proceso muestra una visión general del papel que juega la materialidad en la preparación de los estados financieros, con un enfoque en los factores que la entidad debería considerar al hacer juicios de materialidad (c) proporciona orientación sobre cómo hacer juicios de materialidad en determinadas circunstancias (información sobre ejercicios anteriores, errores, información sobre cláusulas contractuales e informes intermedios).

Por último, haremos una breve referencia al entronque de esta *Declaración* en las normas nacionales implementadas por cada país.

Esta *Declaración de Práctica*, además, incluye ejemplos que ilustran cómo podrían aplicarse algunas de las pautas en ella referidas. Si bien el propio documento señala que la solución dada en cada ejemplo no pretende representar la única manera en que se podría aplicar la orientación⁵.

Este *Documento de Práctica* es aplicable cuando se preparan estados financieros en de acuerdo con las normas NIIF. No está destinado a entidades que apliquen las NIIF para SMEs® Standard. Al ser una guía no obligatoria, su aplicación no es requisito necesario para declarar el cumplimiento con los estándares IFRS.

Esta *Declaración de Práctica* no cambia ningún requisito en las Normas NIIF ni introduce nuevos. Las entidades que decidan aplicar esta guía podrán hacerlo para los estados financieros formulados a partir del 14 de septiembre de 2017.

⁵ Pueden consultarse en el propio documento Practice Statement *Making Materiality Judgements*.

II. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA MATERIALIDAD (O IMPORTANCIA RELATIVA)

El objetivo principal de los estados financieros es suministrar información acerca del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de modo que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los juicios sobre si la información es significativa deben realizarse en el contexto de este objetivo y considerando el conjunto completo de estados financieros (constituidos, en palabras del IASB, por los estados financieros “principales”- Balance, Cuenta de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo y Estado de Cambios en el Patrimonio Neto-, junto con las “Notas” o Memoria).

Las entidades deben aplicar su propio juicio no solo para decidir si incluir o excluir información en los estados financieros, sino también para considerar cómo debe presentarse o revelarse dicha información⁶.

Aunque la importancia relativa o materialidad es un concepto ampliamente usado en el ámbito financiero en referencia a información que sea significativa en un contexto específico, las propias NIIF contiene una definición para ayudar a las empresas a aplicar dicho concepto a la hora de elaborar los estados financieros.

El Marco Conceptual para la Información Financiera (2010) proporciona la siguiente definición de materialidad o importancia relativa (existen definiciones similares en la NIIF 1 *Presentación de Estados Financieros* y NIIF 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*):

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada pudiera influir en las decisiones que los usuarios adoptan a partir de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual.

El concepto de materialidad o importancia relativa, pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo y comprensible de la información contenida en los registros contables de una entidad. Si la información en los estados financieros no se resume o agrega de forma clara y útil, si se revela, por ejemplo, una cantidad excesiva de

⁶ El IASB señala que la gerencia debería evaluar si la información es significativa en el contexto de las diferentes partes de los estados financieros, por ejemplo:

- (a) si la información debe presentarse de forma separada en los estados financieros principales y cómo;
- (b) si la información debe incluirse en la Memoria y cómo.

información no significativa o si la información significativa se enmascara u oculta, los estados financieros serán menos comprensibles para los usuarios. El *Documento de Práctica* señala que la necesidad de juicios de materialidad es, de hecho, omnipresente en la preparación de estados financieros.

La evaluación sobre si la información es significativa para los estados financieros, implica también que la entidad se pregunte si dicha información puede llegar a influir en las decisiones que los usuarios realizan sobre la base de dichos estados financieros. Es decir, la gerencia deberá elaborar su propio juicio y aplicarlo. Por tanto, se considerarán tanto las circunstancias específicas de la entidad como el modo en que se utilizará la información por los usuarios de los estados financieros. Dado que las circunstancias cambian a lo largo del tiempo, la materialidad debe evaluarse periódicamente.

El *Documento de Práctica* proporciona orientación para ayudar a la identificación de los usuarios principales y sus correspondientes necesidades de información. En particular, aclara que:

- Los usuarios principales que las entidades deben considerar cuando se hacen juicios de materialidad serán: inversores, prestamistas y acreedores, ya sean presentes o potenciales⁷.
- Identificados los usuarios principales, deberá tenerse presente que los estados financieros no proporcionan, y no pueden proporcionar, la información que todos ellos necesitan tomados individualmente. Por lo tanto, de cara a la preparación de los estados financieros, primero hay que identificar las necesidades informativas comunes de los diversos usuarios, para luego centrarse en comunicar dicha información, de modo que ésta abarque al mayor número posible de usuarios principales.
- La información será significativa, y por tanto material, si es relevante para un rango de usuarios principales de diferentes clases o una clase significativa de usuarios principal (por ejemplo, una clase con un gran número de usuarios).
- Las entidades deben evaluar si la información es material para los estados financieros independientemente de si dicha información está disponible públicamente en otras fuentes. Si la información es significativa para comprender los estados financieros, debe figurar en éstos, aunque sea de todos conocida.

La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos. El objetivo de la evaluación de la materialidad o importancia relativa debe ser ver si la información que se facilita podría influir, o esperar que influyera, en las decisiones

⁷ Estos son los tres usuarios fundamentales identificados por el Marco Conceptual; añadiendo que otros como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, dichos informes no estarán dirigidos principalmente a estos “otros grupos”.

tomadas por los usuarios; en lugar de si en sí misma puede cambiar sus decisiones. La información es significativa si confirma tendencias que podrían razonablemente esperarse para reforzar decisiones tomadas por los usuarios principales (por ejemplo, puede haberse incrementado las ganancias de una entidad en línea con las expectativas y esta información puede reforzar una decisión de comprar, conservar o vender acciones de la entidad).

La evaluación de si la información es significativa depende de su tamaño y naturaleza, juzgada en circunstancias concretas de la entidad. Por consiguiente, aplicar la materialidad o importancia relativa involucra la evaluación de factores tanto cuantitativos como cualitativos. Siendo cierto que los umbrales cuantitativos no son, por sí mismos, determinantes, pueden ser una herramienta útil para aplicar el concepto de materialidad o importancia relativa. Un umbral cuantitativo puede proporcionar la base para una evaluación preliminar importancia de relativa (por ejemplo, si queda por debajo de un porcentaje especificado de ganancia o activos netos). Al juicio así determinado habrá que añadir consideraciones sobre la naturaleza del elemento y las circunstancias de la entidad.

Asimismo, la evaluación de si la información es significativa o no debe llevarse a cabo de forma individual y colectiva. Incluso si la información se juzga que no es significativa de forma aislada, puede serlo al considerarla junto con otra información y por tanto ser necesaria su inclusión en los estados financieros.

En relación a la aplicación de la materialidad, el IASB señala expresamente que, aunque el concepto como tal no cambia cuando se aplica a la Memoria o a los “estados financieros principales”, el contexto en el que ese concepto se aplica sí es diferente, dado el papel que cada documento tiene. Por consiguiente, puede ocurrir que se juzgue una información como material de cara a su inclusión en la Memoria e irrelevante para su desagregación en un “estado financiero principal”, no así en sentido contrario.

III. PROCEDIMIENTO PARA ENJUICIAR LA MATERIALIDAD

El *Documento de Práctica* incluye un ejemplo de un proceso para enjuiciar la materialidad que proporciona una visión general del papel que desempeña ésta en la preparación de estados financieros y enfoques sobre los factores que una empresa debería considerar cuando hace juicios sobre la misma. El proceso presentado por el IASB ilustra una posible forma de hacer juicios de materialidad.

Los pasos descritos en este “procedimiento de materialidad” son cuatro:

Paso 1: identificar la información potencialmente material. Para ello habrá que tener en cuenta en cuenta no solo los requerimientos de las normas NIIF aplicables, sino las necesidades de

información de los usuarios primarios, por si fuera necesario añadir información a la estrictamente requerida por las NIIF para comprender el impacto de las transacciones de la entidad, su posición financiera, rendimiento, flujos de efectivo, etc. El resultado de este paso debe ser un listado de información potencialmente material.

Paso 2: valorar si la información identificada en el Paso 1 es realmente material. Una entidad concluirá que un elemento informativo es material en función de su naturaleza, su tamaño, o una combinación de ambos, y juzgados en relación con las circunstancias particulares de la entidad. Por tanto, esta evaluación se hará considerando factores cuantitativos y cualitativos. El *Documento de Práctica* incluye ejemplos de estos factores, y contiene información adicional sobre cómo afectan a la valoración de la materialidad, sobre una base tanto individual como combinada.

- Factores cuantitativos: aunque la magnitud del importe evidentemente debe tenerse en cuenta, también debe determinarse si las partidas no registradas podrán afectar la percepción de los usuarios sobre la situación de la entidad. La entidad valorará la materialidad teniendo en cuenta el valor del impacto que la información evaluada tenga sobre el rendimiento financiero, los flujos de caja, ratios financieras o cualquier otro factor que pueda influir en las decisiones de los usuarios.
- Factores cualitativos: son características de las transacciones de una entidad, u otros eventos o condiciones de su contexto que, de estar presentes, hacen que la información tenga más posibilidades de influir en las decisiones de los usuarios. Deben considerarse tanto factores propios de la entidad como externos o contextuales. Ejemplo de estos aspectos cualitativos a tener en cuenta pueden ser: ubicación geográfica, sector de actividad, exposición al riesgo, relación con partes vinculadas, etc.

Aunque no se establece una jerarquía entre los factores de materialidad, si aplicando una perspectiva cuantitativa se llega a la conclusión de que una información es material, la entidad no necesita evaluar ese elemento de información con otros factores. Hay que tener en cuenta que, una evaluación cuantitativa por sí misma no siempre es suficiente para concluir que un elemento de información es inmaterial, por lo que se hace necesario evaluar a fondo la presencia de factores cualitativos (también habrá que tener presente que no siempre es posible una evaluación cuantitativa).

El resultado de este paso 2 será un conjunto de información considerada material y que de no ser incluida en los estados financieros, o hacerlo incorrectamente, influiría en las decisiones de los usuarios.

Paso 3: organizar la información identificada en el Paso 2 en el borrador de los estados financieros, de manera que se comunique con claridad y de forma concisa. Las entidades deben

tomar decisiones sobre cómo presentar sus estados financieros; por ejemplo, decidir si revelar algo en los “estados financieros principales” o hacerlo en las notas (o Memoria); o el nivel de desagregación de dicha información. En este sentido el *Documento* señala algunos aspectos a tener en cuenta:

- Enfatizar asuntos materiales.
- Describir de la forma más simple y directa, sin aumentar innecesariamente el tamaño de los estados financieros.
- Usar el formato más adecuado al tipo de información que se presenta.
- Evitar duplicar la información en distintas partes de los estados financieros.
- Facilitar la información de modo que permita la comparabilidad entre entidades y periodos.
- Garantizar que la información material no se enmascara entre información inmaterial.

El resultado de este paso 3 debe ser un borrador de estados financieros.

Paso 4: revisar el borrador de los estados financieros en su conjunto para determinar si toda la información material ha sido identificada, incluyendo la consideración de la materialidad desde una perspectiva agregada. Las entidades deben evaluar si la información es material tanto individualmente como en combinación con otras. Habrá que tener presente que información que se juzga como no material por sí misma puede serlo cuando sea considerada en combinación con otra en el contexto del conjunto completo de estados financieros. Además, debe considerarse si el modo de comunicar la información es eficiente y comprensible, de modo que no se oculte información material. La revisión así efectuada puede llevar a:

- Incluir información adicional a la inicialmente prevista.
- Mayor desagregación de la información considerada material o reorganización de la misma.

Del resultado de la revisión que se realiza en este paso puede cuestionarse la evaluación realizada en el paso 2, concluyendo que información previamente identificada como material es inmaterial y, por tanto, debe ser eliminada.

El resultado de todo este proceso debe ser unos estados financieros definitivos que incorporen toda la información relevante de cara a la toma de decisiones por los usuarios principales.

IV. CASOS PARTICULARES DE APLICACIÓN DE LA MATERIALIDAD

Determinado el procedimiento para hacer juicios de materialidad, el *Documento de Práctica* aborda cuatro casos particulares que, por recurrentes, considera de especial interés: información del periodo anterior (periodos comparativos), información intermedia, errores e información relacionada con cláusulas contractuales (covenants).

IV.1.- Información del período anterior

Las entidades deben hacer juicios de materialidad sobre el conjunto completo de los estados financieros, incluida la información del ejercicio anterior, evaluando si dicha información es material para los estados financieros del periodo actual; lo que podría llevar a una empresa a:

- Proporcionar más información sobre el período anterior de la que incluyó previamente en el mismo, en el caso de que la misma resulte necesaria para entender el periodo en curso;
- o
- Reducir en el periodo actual la información del período anterior, cuando la misma no fuera necesaria para entender estados financieros del período corriente.

También cabe la posibilidad de que información que en periodos anteriores resultaba inmaterial, se convierta en material en el periodo actual debido a cambios en las circunstancias. En tal caso, dicha información deberá ser incluida a la hora de elaborar los estados financieros a efectos comparativos.

En el caso de que una información relevante en los estados financieros del ejercicio anterior, no lo sea en el actual, al menos con el mismo grado de detalle, ésta puede resumirse siempre que se conserve la necesaria para que los usuarios principales entiendan el período financiero actual.

IV.2.- Errores

Las omisiones,⁸ errores⁹ y otras inexactitudes de información¹⁰ (colectivamente denominadas “inexactitudes” en este documento del IASB) son significativas si, de forma individual o colectiva, puede razonablemente esperarse que influyan en las decisiones que los usuarios

⁸ Inexactitud que se deriva de excluir datos o información relevante para la elaboración y entendimiento de los estados financieros.

⁹ Los errores, según la NIIF 8, son un tipo de inexactitud en los estados financieros que surgen de un fallo por usar o emplear indebidamente, información fiable que:

- a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; o
- b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de los estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

¹⁰ Con este término el IASB se refiere a las inexactitudes derivadas de describir información de forma ambigua o enmascarar información significativa

principales hagan tomando como base los estados financieros. Las entidades deben evaluar si las inexactitudes de la información son significativas para los estados financieros. Esta evaluación incluye la consideración de las inexactitudes en la información comparativa incluida con respecto a periodos anteriores.

En primer lugar, es necesario realizar una evaluación de si la información es significativa de forma individual o colectiva. Por consiguiente, se considerará si cada inexactitud es significativa independientemente de su efecto cuando se combina con otras inexactitudes. Si la inexactitud hace que los estados financieros sean significativamente inexactos, ese efecto no puede compensarse por otras inexactitudes. Por ejemplo, si los ingresos derivados de inversiones financieras son significativos en el contexto de los estados financieros, y están significativamente sobrestimados, los estados financieros serán significativamente inexactos incluso si el efecto sobre el resultado estuviera compensado por una sobrestimación equivalente de los gastos.

Las entidades deben evaluar la materialidad de los errores aplicando las mismas consideraciones, cualitativas y cuantitativas, que se describen en el “procedimiento de materialidad” general.

Hecha la evaluación individual, pasará a considerarse si las inexactitudes son significativas de forma colectiva. Puede que una inexactitud que se califica por sí misma como no significativa o inmaterial, pase a serlo cuando se considera conjuntamente con otra información.

Es habitual que los errores/inexactitudes cometidos en un periodo anterior no sean descubiertos hasta que se están elaborando los estados financieros del ejercicio corriente. En este caso, y tal y como señala la NIIF 1, los errores significativos de periodos anteriores se corregirán de forma retroactiva modificando la información comparativa presentada en los estados financieros, a menos que sea impracticable determinar los efectos en el periodo especificado o el efecto acumulado del error.

Además, las entidades deben considerar también los efectos en el periodo corriente de errores no significativos de periodos anteriores, siempre que los mismos puedan causar que los estados financieros del ejercicio en curso sean significativamente inexactos. Dado que el error se relaciona con información del año anterior, es, en principio, menos probable que influya significativamente en las decisiones de los usuarios que si fuera una inexactitud, de similar importancia, del año actual, pues el paso del tiempo pudiera hacer que esa información acabe siendo menos relevante.

El *Documento de Práctica* señala que todas las inexactitudes materiales deben ser corregidas, independientemente del coste de hacerlo, recomendando que las inmateriales se corrijan también, evitando así que su acumulación requiera su corrección en periodos posteriores al convertirse en materiales por su importe o porque un cambio en las circunstancias de la entidad diera lugar a una evaluación diferente sobre su materialidad.

Asimismo, el IASB señala que, si un error es considerado individualmente como material, su corrección no puede ser eludida a causa del efecto de compensación de otros errores de signo contrario.

IV.3.- Información sobre las covenants

Tal y como manifiesta el documento del IASB, las entidades evaluarán si es material o no incluir información sobre las cláusulas contractuales (covenants), haciendo para ello un proceso similar al realizado para valorar cualquier otra información; es decir, considerar si la misma se espera que influya o no en las decisiones que toman los usuarios principales.

En relación a las cláusulas contractuales (acuerdos de pago), el *Documento de Práctica* explica que una empresa debe centrar su foco en dos cuestiones:

- La entidad considerará material la información acerca de cláusulas contractuales cuando las consecuencias del incumplimiento de las mismas, o del acuerdo de pago, afecte a su situación financiera, a los resultados o a los flujos de efectivo, hasta el punto que ello incida en las decisiones de los usuarios. Esta consideración de materialidad implicará que la existencia de las cláusulas, y su contenido, debe ser mencionada en los estados financieros (en la Memoria). En caso contrario, si las consecuencias no son materiales, no se considerará necesario la mención a dichas cláusulas.
- La entidad valorará también la probabilidad de incumplimiento de las cláusulas, cuanto mayor sea, más probable será que la información sobre dichas cláusulas sea material y por tanto deba ser incluida en los estados financieros.

IV.4.- Información financiera Intermedia

El *Documento de Práctica* recuerda que, tal y como señala la NIIF 34. *Información Financiera Intermedia*, para la formulación de estados financieros intermedios deben considerarse los mismos factores de materialidad que cuando se elaboran estados financieros anuales; si bien también debe tenerse presente el hecho de que el periodo temporal y los objetivos de la información financiera intermedia difieren de la de los estados anuales. En concreto, se pretende que los estados intermedios proporcionen una actualización del último conjunto de estados financieros anuales completos. Por consiguiente, los estados financieros intermedios se centran en nuevas actividades, sucesos y circunstancias y no deben duplicar información anteriormente presentada, por lo que no será necesario incluir información que sea material para el periodo intermedio que ya se haya presentado en los últimos estados financieros anuales completos, salvo que algo nuevo ocurra durante el periodo intermedio o se necesite una actualización.

El IASB establece las siguientes recomendaciones sobre la evaluación de la materialidad o importancia relativa de los estados financieros intermedios:

- Al tomar la decisión relativa a cómo reconocer, medir, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, la importancia relativa debe ser evaluada en relación a los datos financieros del periodo intermedio en cuestión, no con información anual previsional.
- Aunque siempre es necesario realizar juicios al evaluar la materialidad, las decisiones de reconocimiento y registro se fundamentarán a partir de los datos del propio periodo intermedio, por razones de comprensión de las cifras relativas al mismo. Así, por ejemplo, las partidas no usuales, los cambios en políticas contables o en estimaciones y los errores se reconocerán y revelarán según su importancia relativa en relación con las cifras del periodo intermedio, para evitar conclusiones erróneas que se derivarían de la falta de revelación de tales partidas.

Las mediciones incluidas en los informes financieros intermedios a menudo se basan más en estimaciones que en datos reales, al menos en mayor medida que las mediciones correspondientes a los datos del periodo anual. Este hecho, provoca que haya más manifestaciones sobre la incertidumbre, en términos generales, en los informes financieros intermedios, que en los anuales.

V. INTERACCIÓN CON NORMATIVA LOCAL

El *Documento de Práctica* indica claramente que la materialidad se aplica en el contexto de las NIIF, así como que sus requerimientos informativos deben prevalecer sobre lo señalado por otras disposiciones reglamentarias “locales”. En este sentido aclara que:

- Los estados financieros deben cumplir con los requisitos de las Normas NIIF, incluidos los relacionados con la materialidad. Por lo tanto, una empresa que desea declarar el cumplimiento de los estándares NIIF no pueden proporcionar menos información que la requerida por las propias Normas, incluso si las leyes y regulaciones locales lo permiten por ser más laxas en los requerimientos informativos.
- Se permite proporcionar información adicional para cumplir con los requisitos locales legales o reglamentarios, incluso si de acuerdo con los estándares de las NIIF esa información no se considerase material. Todo ello teniendo en cuenta que la inclusión de dicha información adicional se hará siempre que no oculte información que las NIIF requieran.

En resumen, las entidades que se acojan a normativa del IASB, considerarán como información mínima obligatoria a proporcionar la establecida por las NIIF, permitiéndoseles incorporar toda aquella adicional que fuera requerida por la normativa de cada país.

VI. CONCLUSIONES

Este *Documento* pretende ayudar a las entidades a mejorar la información financiera que incluyen en sus estados financieros, independientemente del alcance temporal que tengan, a fin de que éstos cumplan con uno de sus objetivos, proporcionar información útil a sus usuarios de cara a la toma de decisiones de naturaleza económico financiera.

La utilidad de la información está directamente ligada al concepto de materialidad, al menos en el sentido en que la entiende el IASB, pues se liga la existencia de la primera a la presencia de la segunda. La omisión de información material en unos estados financieros convierte a éstos poco útiles, o incluso engañosos, de cara a la toma de decisiones.

Tal y como está redactada la Declaración, es posible omitir información de la requerida por algunas de las NIIF si ésta se declara inmaterial. Y a su vez, es posible tener que facilitar información adicional a la requerida por la normativa para satisfacer los objetivos de los estados financieros.

En este pronunciamiento se presentan de manera conjunta los requerimientos establecidos por las diversas NIIF en relación a la materialidad, proporcionándose a su vez guías útiles para ayudar a su aplicación a la hora de preparar estados financieros. Guías que en ningún caso son listados de comprobación que nos den medidas cuantitativas de cumplimiento, sino sugerencias para que cada entidad establezca, en base a su propios juicio y contexto, un procedimiento de evaluación a fin de determinar qué información es necesario incluir o desarrollar en los estados financieros. No debe olvidarse que el Documento no es obligatorio por lo que las entidades pueden aplicarlo directamente ya que no modifica, ni interpreta, las NIIF existentes, lo que evita los costes de adaptación que sí implican los cambios de normativa contable.

Al emitir Declaraciones no obligatorias, en vez de incluir estas guías en una Norma (NIIF), aunque fuesen con carácter voluntario, se consigue un carácter menos preceptivo, lo que podría debilitar el énfasis subyacente en todo el documento en que la gerencia aplique su propio juicio en la aplicación de la materialidad o importancia relativa. Aspecto este último que ha sido siempre el gran problema de la materialidad, la alta dosis de subjetividad que conlleva, y que, pese a su buena intención, este *Documento de Practica* no solucionará.