

**EL JUICIO PROFESIONAL EN LA MATERIALIDAD
ESTABLECIDA POR LOS AUDITORES EXTERNOS DE LA
CIUDAD DE CHIHUAHUA**

Área de investigación: Auditoría

Karla Melissa Horcasitas Rohana

Facultad de Contaduría y Administración
Universidad Autónoma de Chihuahua
México

kmhorcasitas@hotmail.com

José Gerardo Reyes López

Facultad de Contaduría y Administración
Universidad Autónoma de Chihuahua
México

jerrytom18@hotmail.com

Martha Marrufo Rodríguez

Facultad de Contaduría y Administración
Universidad Autónoma de Chihuahua
México

mna_martha_marrufo@prodigy.net.mx

XVIII
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



Octubre 2, 3 y 4 de 2013 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración

EL JUICIO PROFESIONAL EN LA MATERIALIDAD ESTABLECIDA POR LOS AUDITORES EXTERNOS DE LA CIUDAD DE CHIHUAHUA

Resumen

El objetivo de la investigación fue evaluar la aplicación del juicio profesional en la materialidad establecida por los auditores de la ciudad de Chihuahua. El método fue teórico-deductivo de forma No Experimental Transeccional Descriptiva. Se utilizó un cuestionario aplicado a 33 auditores de la ciudad de Chihuahua elegidos al azar, e integrado por 29 preguntas distribuidas en tres secciones: a) datos generales; b) aspectos cualitativos en el establecimiento de la materialidad, y c) aspectos de convergencia y divergencia. Los resultados indican que los aspectos cualitativos utilizados por los auditores para determinar la materialidad en sus auditorías son homogéneos. También se detectó la existencia de una tendencia convergente en la aplicación del juicio profesional por parte de los auditores con relación a la materialidad y sus aspectos cualitativos.

Palabras clave: Juicio, materialidad, auditoría



EL JUICIO PROFESIONAL EN LA MATERIALIDAD ESTABLECIDA POR LOS AUDITORES EXTERNOS DE LA CIUDAD DE CHIHUAHUA

Introducción

En la pasada década proliferaron escándalos financieros que pusieron de manifiesto irregularidades contables y abusos por parte de algunos colectivos relacionados con la información financiera, entre ellos los auditores. En torno a ello se propiciaron debates en el ámbito internacional que auguraron importantes cambios en la forma de aplicar códigos que puedan impedir la manipulación de la información en beneficio propio. El resultado de estos hechos fue una crisis que afectó al entorno económico debido a la falta de confianza de los inversores.

La percepción general de la sociedad muestra que los auditores han estado actuando con extrema libertad dejando de ser garantes de la información financiera para convertirse en defensores de los intereses de los directivos de las empresas que auditan. La determinación de la materialidad carente de directrices específicas se ha prestado a la utilización del término de manera fraudulenta. Las presiones recibidas desde distintos grupos de interés han hecho que el colectivo de auditores viva momentos de gran tensión. Muchos usuarios de la información financiera han dejado de creer en la idea de que los auditores trabajan en pro del interés público sin que sea preciso someterlos a una extrema regulación. Los hechos han provocado la pérdida de confianza y la solicitud de un marco regulador estricto que garantice, o al menos, reduzca al máximo la probabilidad de falta de independencia y promueva la correcta aplicación del juicio profesional.

Antecedentes

La primera alusión oficial al concepto de materialidad se encuentra en el capítulo 15 de la “Restatement of the Law of Contracts”, divulgada en 1932 por el American Law Institute, en el cual Dohr (1950) comenta que en aquellos casos en que una declaración falsa sería probable que afectase a la conducta de un hombre razonable con respecto a una transacción con otra persona, esa falsedad es significativa.

A partir de entonces han sido varias las definiciones dadas al concepto de materialidad. Seguramente, la más aceptada a nivel mundial es la establecida por el International Accounting Standards Board (1997), en su Norma Internacional de Contabilidad No. 1, en la que señala que las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Marco normativo de la materialidad en auditoría

Como resultado del proceso de Claridad emprendido por la International Federation of Accountants (IFAC), comenta Ramírez, *et al.*, (2011), a finales de 2009 se publicaron 36 nuevas Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y una NIA sobre el Control de la



Calidad (ISQS-1) revisadas y reeditadas, que junto al resto de las directrices que ha emitido constituyen el marco normativo que a nivel internacional debe ser observado para la realización de los trabajos de revisión, auditoría y aseguramiento de la información financiera.

Menciona Ramírez (*op.cit.*) que distintos gobiernos, académicos y organizaciones internacionales independientes, se han pronunciado a favor del uso generalizado de este conjunto de normas, argumentando, entre otras cosas, la demanda de un esfuerzo coordinado a nivel mundial para restablecer el orden económico, reactivar el crédito, incrementar la presencia de transacciones de capital y aumentar las emisiones internacionales de valores. Si bien, por encima de los mecanismos que llegasen a establecerse para combatir la crisis, consideran necesario que en primer lugar se debe satisfacer la necesidad que tienen los usuarios de incrementar la transparencia en la información financiera. Frente a esta situación, sin duda, las NIAs constituyen un elemento imprescindible.

Esa tendencia también ha sido apoyada por la mayoría de los países, sobresaliendo, por su radicalidad y premura, la realizada por Estados Unidos a través de la Ley Sarbanes Oxley (2002); la de todos los países miembros de la Unión Europea y de otros países como Australia, Nueva Zelanda y Canadá, que las adoptaron, o de Japón y China, que decidieron converger con las mismas como indica Mantilla (2007).

En México, Ramírez (*op.cit.*) observa la emisión de una Nueva Ley del Mercado de Valores en 2005, el establecimiento de los mecanismos para converger con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y con las NIAs, y la abrogación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), pues el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) señaló que las NIAs serían adoptadas íntegramente para las auditorías de estados financieros de ejercicios que iniciaran el 1 de enero de 2012, bajo las cuales se deberían desarrollar todos los trabajos de auditoría, a excepción de los de aseguramiento, de revisión de información financiera y de otros servicios relacionados, los cuales se regirían de acuerdo a la normatividad emitida por el IMCP.

Según el IMCP, cuando se tomó la decisión de adoptar en México las NIAs, aprobado por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en abril de 2008, la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) se dio a la tarea de identificar las principales diferencias entre la normatividad mexicana y la Internacional, con el fin de buscar en un periodo de 3 años una convergencia y a partir del 1 de enero de 2012 adoptar las NIAs. Gracias a lo anterior, el proceso de convergencia se encuentra concluido, con lo que existirá mayor comparabilidad de la información contable a nivel internacional, mayor confiabilidad en el esquema normativo mexicano y, por tanto, el necesario reconocimiento internacional de las auditorías de estados financieros realizadas en el país.

Justificación

Distintas investigaciones han revelado que los auditores utilizan la materialidad casi de forma exclusiva con base en pautas numéricas, relegando a un plano secundario la consideración de las circunstancias o de la naturaleza que rodean a cada incidencia. Esta situación ha dado lugar a que en las últimas décadas, por acción u omisión, el concepto



haya sido utilizado fraudulentamente como una estrategia mediante la cual directivos y auditores, en complicidad, han maniobrado para lograr las proyecciones de utilidades deseadas. De ahí que haya nacido un movimiento mundial que busca la aplicación objetiva y subjetiva, a un mismo nivel de importancia, de la materialidad. Es decir, se busca la correcta aplicación del juicio profesional al mismo nivel de importancia que se le ha dado al aspecto cuantitativo.

Marco Teórico

Marco conceptual

El juicio profesional es consecuencia de la interrelación de distintos elementos. Gibbins y Mason (1988) describen el juicio profesional como el resultado de diversos componentes: el entorno del juicio, su proceso y los resultados y consecuencias. A su vez consideran que el entorno del mismo se encuentra dividido en tres grandes áreas: Las normas, reglas y procedimientos; La persona y los “hechos sobre los que el juicio es, o debería ser emitido.

Por su parte, Hogarth (1991), Gibbins y Jamal (1993), y Solomon y Shields (1995), reconocen que la calidad y el rendimiento del juicio son una función de tres elementos que a su vez se encuentran relacionados. Estos elementos son: la persona, la tarea concreta de juicio y decisión y el entorno en el que ésta se desarrolla. De acuerdo con estos modelos, la persona que formula el juicio se convierte en una variable explicativa clave del proceso de juicio profesional.

La influencia de las diferencias individuales en los juicios de Auditoría ha sido analizada utilizando distintos constructos de estilos cognitivos tales como la dependencia/independencia de campo, la tolerancia a la ambigüedad, la complejidad cognitiva y el dogmatismo, señalado esto por Weber (1978) y Pincus (1990). Los resultados obtenidos son mixtos, es decir, mientras Weber (*op.cit*) no encontró ninguna relación entre el estilo cognitivo y la confianza y exactitud de las decisiones del auditor, Pincus (*op.cit.*) obtuvo relaciones significativas entre los estilos de dependencia/independencia de campo y tolerancia a la ambigüedad, y el rendimiento en el juicio. Sus resultados sugieren que un elemento clave, que explica el mayor rendimiento obtenido por los auditores con estilo de independencia de campo e intolerante a la ambigüedad, fue el reconocimiento de aquella evidencia que indicaba la presencia de posibles errores.

Bonner y Pennigton (1991) establecieron una clasificación que relaciona las distintas etapas y tareas del proceso de Auditoría con los procesos cognitivos subyacentes y con los conocimientos necesarios requeridos al auditor para su desempeño. En esta clasificación, las autoras indican que los procesos cognitivos que el auditor utiliza en la fase de planificación son, de alguna forma, los más intrínsecos de la persona. Asimismo, reconocen que los conocimientos necesarios en esta etapa son más generales y multidisciplinarios; la información que se procesa es más vaga; y la representación del problema requiere utilizar, en mayor medida, las habilidades o capacidades individuales.

La planificación de la Auditoría descansa en tres conceptos y en sus relaciones de dependencia, según Sierra y Orta (1996). Estos tres conceptos son la Importancia Relativa o Materialidad, el Riesgo y la Evidencia. Como señala Messier (1997), su relación es la



siguiente: “*el juicio del auditor permite establecer la importancia relativa y el riesgo, y así se establece el tipo y cantidad de trabajo que debe ejecutarse*”. Knechell (1998) considera que la importancia relativa es un concepto clave que subyace en el modelo de riesgo de Auditoría, y esto es así porque tiene un impacto directo sobre la cantidad de trabajo o el esfuerzo que los auditores deberán realizar. Si un error de poca magnitud se considerara importante, la evidencia necesaria para poder asegurarse de que no existen deberá ser amplia. En este mismo sentido se expresan Roberts y Dwyer (1998), enunciando que los términos seguridad razonable y materialidad son utilizados por el auditor para describir el alcance de sus responsabilidades sociales, y a su vez, son factores clave que determinan el esfuerzo de auditoría.

Marco de referencia

Martínez, *et al*, (2007) basan su estudio en la influencia que tiene el juicio profesional del auditor en la aplicación de materialidad en auditoría. Comienzan resaltando que, a pesar de su trascendencia, el concepto de materialidad presenta una problemática especial:

- 1.- No existen criterios o pautas cuantitativas de obligado cumplimiento para la fijación de los niveles de materialidad. En algunos países como España y México, los auditores únicamente disponen de parámetros orientativos para su determinación.
- 2.- La información financiera, además, puede ser significativa por motivos tanto de cuantía como de naturaleza, de tal forma que partidas por importes reducidos pueden ser relevantes únicamente por su naturaleza (fraudes, incumplimiento de contratos, etc).
- 3.- La determinación de materialidad recae en última instancia sobre el juicio profesional del auditor.

Por tanto, la ausencia de criterios obligatorios y la supeditación de las decisiones de materialidad al juicio profesional de los individuos, han acarreado a lo largo de las décadas, un comportamiento excesivamente heterogéneo entre los sujetos al formular sus juicios sobre materialidad.

Algunos estudios han revelado la existencia de diferencias individuales entre los auditores, mientras que otros han localizado discrepancias entre éstos y otros grupos de sujetos contables y usuarios principalmente. Así, los resultados de determinadas investigaciones empíricas han puesto de manifiesto que esta discordancia entre los individuos puede estar motivada por diversas causas, entre las que se destacan las siguientes:

- 1.- La consideración de distintos factores para establecer los umbrales de materialidad, tanto en número como en naturaleza.
- 2.- Una ponderación diferenciada de la importancia de estos factores y,
- 3.- La utilización de diferentes umbrales de materialidad.

Consecuentemente, esta falta de definición de criterios obligatorios hace que existan diferencias significativas en los procesos seguidos por los auditores y otros individuos para la formación de sus juicios sobre materialidad.

Martínez (*op. cit.*) proporcionan un cuadro con trabajos clasificados como sigue:

- 1.- El grupo o grupos de sujetos donde se localiza la divergencia de juicios sobre materialidad.
- 2.- La fuente principal de origen de la falta de consenso entre estos individuos.



Cuadro No. 1
Ausencia de consenso en los juicios sobre materialidad

Fuentes de discrepancia

| | Factores | Umbrales |
|----------------------------------|--------------------------------|---|
| Sujetos que no alcanzan consenso | Entre auditores | Patillo y Siebel (1974) Moriarity y Barron (1976 y 1979) Mayper (1982) Messier (1983) Krogstad et al. (1984) Carpenter et al. (1994) Sierra y Santa María (2002) Nelson et al. (2005) |
| | Entre auditores y otros grupos | Woolsey (1954a y b) Neumann (1968) Woolsey (1973) Dyer (1975) Newton (1977) Firth (1979) Moriarity y Barron (1979) Bates et al. (1982) Messier (1983) Morris et al. (1984) Estes y Reames (1988) Morris y Nichols (1988) Chewning et al. (1989) Icerman y Hillison (1991) Carpenter y Dirsmith (1992) |
| | Patillo y Siebel (1974) | Woolsey (1954a y b) Woolsey (1973) Firth (1979) García (1994) Chewning et al. (1998) Tuttle et al. (2002) Cho et al. (2003) |

Fuente: Martínez, *et al.*, (2007)

Objetivos

- 1.- Identificar los aspectos cualitativos en la aplicación de la materialidad de los auditores externos de la ciudad de Chihuahua.
- 2.- Describir los aspectos de convergencia y divergencia en la aplicación del juicio profesional al establecer la materialidad, por parte de los auditores externos de la ciudad de Chihuahua.

Hipótesis

- 1.- Los aspectos cualitativos que los auditores externos de la ciudad de Chihuahua valoran en el establecimiento de la materialidad son heterogéneos.
- 2.- Las incidencias de convergencia en la aplicación del juicio profesional por parte de los auditores externos de la ciudad de Chihuahua para el establecimiento de la materialidad, son menores que las de divergencia.

Metodología

La naturaleza de la investigación fue cuantitativa. El tipo de investigación fue aplicada. La forma que se utilizó en la investigación fue No Experimental Transeccional Descriptiva. Fue No Experimental porque no hubo manipulación de la variable de estudio.



Transeccional porque la medición se efectuó en una sola ocasión, y Descriptiva porque solo se cuenta con una variable. El trabajo se llevó a cabo en la ciudad de Chihuahua en los meses de mayo a julio de 2012. El Universo de investigación fueron los despachos de auditores de la ciudad de Chihuahua registrados en la página web del Servicio de Administración Tributaria como autorizados para la emisión de dictámenes fiscales. El Marco muestral se basó en la página del SAT y se utilizaron solamente los despachos registrados en el municipio de Chihuahua, con domicilio conocido. En esta página se identificaron 50 despachos. El tamaño de muestra se calculó con un 95% de nivel de confianza, con un error del 10%, la muestra de 33 despachos. La selección de la muestra se hizo a través de números aleatorios. La variable de estudio fue el juicio profesional. Para cuantificar la variable se utilizaron los siguientes indicadores: 1.- Salvedades debido a factores cualitativos: Normatividad aplicable; Política contable; Razones financieras; Información comunicada en los estados financieros respecto a un segmento del negocio; Incremento en la remuneración percibida por los administradores; Incorrecta clasificación de saldos entre partidas; Informaciones comunicadas previamente por la entidad auditada; Transacciones con terceros; Omisión de información no exigida, pero necesaria. 2.- Consecuencias de las salvedades: Mejoras en la aplicación del concepto de materialidad; Errores; Calidad; Emisión de opinión; Irregularidades; Relación auditor-entidad; Nivel de confianza; Fiabilidad de la información financiera; Riesgo e Infracciones. Se utilizó la encuesta como método de recolección de datos, a través del cuestionario como técnica. Se incluyeron preguntas abiertas y cerradas de opción múltiple aplicándolo de manera impersonal. Este instrumento de medición se basó en el propuesto por el Prof. Javier Montoya del Corte en su Tesis Doctoral titulada La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: Marco teórico y estudio empírico para el caso español (2008), adaptado con la ayuda del M.I y M.A Nicanor Álvarez Cosío. Este cuestionario se dividió en dos partes. La primera de ellas estuvo conformada por nueve preguntas cerradas orientadas a identificar los aspectos cualitativos que los auditores utilizan en el establecimiento de la materialidad. La segunda sección estuvo compuesta de once preguntas cerradas que abordan el tema de juicio profesional y la convergencia o divergencia al respecto entre los auditores. Ambas secciones del cuestionario se integraron de preguntas con opciones de respuesta a elegir entre las opciones 1,2,3,4 ó 5. La escala va de completamente en desacuerdo a completamente de acuerdo. El fin de este tipo de opción fue identificar alguna una tendencia.

Si 1+2 => 50% entonces, En desacuerdo

Si 3 => 50% entonces, Neutral

Si 4+5 => 50% entonces, De acuerdo

Para el análisis de la información se utilizó la estadística descriptiva.

Resultados

A.- La primera sección identificó la naturaleza de las salvedades en los informes de auditoría, es decir, los aspectos cualitativos utilizados por los auditores en el establecimiento de la materialidad. Para este propósito, se planteó un supuesto que rige el proceder de los auditores según la condicionante enlistada en cada una de las preguntas. De esta forma, el auditor expresó su grado de acuerdo o desacuerdo, donde: 1 = Totalmente en desacuerdo; 2 = En desacuerdo; 3 = Indiferente; 4 = De acuerdo; 5 = Totalmente de acuerdo.



Supuesto: “... Los auditores de estados financieros introduzcan una salvedad en su informe de auditoría como consecuencia de una incidencia (error o irregularidad) detectada en las cuentas anuales...” que se sitúe por debajo de los niveles cuantitativos de importancia relativa o materialidad, siempre y cuando dicha incidencia se exprese con la condicionante de que:

1.- Conlleve el incumplimiento de alguna normatividad aplicable.

Introducir una salvedad derivada del incumplimiento de alguna normatividad, a pesar de que la incidencia se sitúe por debajo de los niveles de materialidad establecidos como aceptables, es una tendencia por parte del 61% los auditores de la ciudad de Chihuahua. El 18% se mantienen neutrales, y el restante 21% están en desacuerdo con la introducción de la salvedad.

2.- Se relacione con la incorrecta selección o aplicación de una política contable que es probable que tenga efectos significativos en la elaboración de estados financieros.

El 70% de los auditores encuestados coinciden en que también debe introducirse una salvedad en el caso de que la incidencia se relacione con la incorrecta selección o aplicación de una política contable, siendo probable que tenga efectos significativos en los estados financieros, a pesar de que la incidencia se encuentre por debajo de la materialidad establecida. El 15% se mantiene neutral y el otro 15% están en desacuerdo.

3.- Afecte a las razones financieras utilizadas para evaluar la situación financiera de la entidad auditada, a los resultados de las operaciones o a los flujos de efectivo.

Al verse afectadas las razones financieras con las que es evaluada la situación financiera de una entidad, se requiere la introducción de una salvedad en el informe, a pesar de que no se exceda la materialidad establecida. Esto se expresa a juicio del 64% de los auditores encuestados. El 12% se mantienen neutrales y el 24% no coinciden con esta opinión.

4.- Afecte de forma significativa a la información comunicada en los estados financieros respecto a un segmento de negocio importante en las operaciones o en la rentabilidad de la entidad auditada.

Si el segmento de negocio es importante en las operaciones o en la rentabilidad de la entidad auditada, y existe una incidencia que no excede la materialidad establecida pero que afecta de forma significativa la información financiera, 67% de los auditores están de acuerdo en que se introduzca una salvedad en el informe. El 15% permanecen neutrales mientras que el 18% no coinciden con el resto.

5.- Conlleve un incremento en la remuneración percibida por los administradores de la entidad auditada.

Esta pregunta se relaciona con el fraude, aunque en una escala pequeña ya que sería una incidencia por debajo de la materialidad establecida. Más de la mitad de los auditores, el 58%, coinciden en la necesidad de introducir una salvedad en el informe. El 18% permaneció neutral y el 24% en desacuerdo.

6.- Consista en una incorrecta clasificación de saldos entre partidas que deben presentarse de forma separada en los estados financieros.



En cuanto a la incorrecta clasificación de saldos, no se pudo encontrar una tendencia entre los auditores, quienes en un 28% se muestran neutrales, dividiendo el resto en partes iguales entre quienes están de acuerdo y en desacuerdo. Se supone entonces que la respuesta depende de cada caso en específico y las circunstancias que lo rodean.

7.- Sea significativa con respecto a informaciones comunicadas previamente por la entidad auditada. Chihuahua, 2012

A juicio del 64% de los auditores encuestados, es importante tener en cuenta la información que la entidad auditada comunica previamente, por lo que al encontrar alguna incidencia al respecto, a pesar de no exceder la materialidad establecida, consideran necesaria la introducción de una salvedad en el informe. El 27% no están de acuerdo con esta premisa, y el 9% permanecen neutrales.

8.- Se relacione con transacciones efectuadas con terceros específicos.

La tendencia en esta pregunta, que se relaciona con transacciones efectuadas con terceros específicos, nos presenta al 46% de los auditores en concordancia con el establecimiento de una salvedad en el informe a pesar de no exceder la materialidad establecida. Un importante 30% permanecen neutrales en este caso, y un 24% no coinciden con la opinión de los primeros.

9.- Consista en una omisión de información no exigida, pero necesaria, a juicio del auditor, para comprender la verdadera situación financiera de la entidad auditada.

El 48% de los auditores opinan que se debe introducir una salvedad en el informe cuando existe una omisión de información no exigida, pero necesaria, a juicio del auditor, para comprender la verdadera situación financiera de la entidad auditada. El 24% permanecen neutrales, mientras que el 28% no consideran aplicable la salvedad.

B.- La segunda sección del cuestionario muestra los aspectos de convergencia y divergencia en la aplicación del juicio profesional al establecer la materialidad por parte de los auditores. Esto se hizo a través de once preguntas que, al igual que en la parte anterior, se presentan a través de un supuesto que finaliza con once distintas consecuencias a las cuales el auditor expresó su grado de acuerdo o desacuerdo, donde: 1 = Totalmente en desacuerdo; 2 = En desacuerdo; 3 = Indiferente; 4 = De acuerdo; 5 = Totalmente de acuerdo.

Supuesto: "...La incorporación de salvedades en los informes de auditoría como consecuencia de incidencias detectadas en los estados financieros..." que se sitúen por debajo de los niveles cuantitativos de importancia relativa o materialidad con las siguientes consideraciones:

1.- Mejoraría la aplicación del concepto de materialidad en la emisión del informe de auditoría.

El 46% de los auditores encuestados están de acuerdo o totalmente de acuerdo en que debe aplicarse una salvedad en el informe a pesar de que sea por una incidencia situada por debajo de los niveles cuantitativos de materialidad, si esto tendría como consecuencia la mejora en la aplicación del concepto de materialidad en la emisión del informe de auditoría. El 27% se sitúan neutrales ante este supuesto, mientras que el restante 27% no están de acuerdo.



2.- Reduciría la presencia de errores (no intencionados) en estados financieros.

El 49% coinciden en que, cuando la consecuencia de la incorporación de una salvedad en el informe a pesar de estar motivado por una incidencia que se encuentra por debajo de la materialidad cuantitativa establecida es la reducción de la presencia de errores en los estados financieros, es correcto aplicar la salvedad. 24% permanecen neutrales ante este supuesto, y el restante 27% están en desacuerdo.

3.- Incrementaría la calidad del servicio ofrecido por el auditor.

Si al establecer una salvedad en el informe derivada de una incidencia que no rebasa los niveles cuantitativos de materialidad establecidos, la calidad del servicio ofrecido por los auditores se incrementa, entonces estos coinciden en un que es correcta la aplicación de la misma. Esto es apoyado por el 52% de los auditores encuestados, permaneciendo neutrales el 15%, y estando en desacuerdo el restante 33%. Esto habla de la importancia que tiene el prestigio para los auditores.

4.- Conllevaría la emisión de una opinión más adecuada en el informe de auditoría.

Continuando con la misma tendencia que en las preguntas anteriores, el 55% de los auditores auditados están de acuerdo con la aplicación de una salvedad en el informe a pesar de que la incidencia no rebasa la materialidad cuantitativa establecida, si el resultado de esto conlleva a la emisión de una opinión más adecuada en el informe de auditoría. El 21% no muestran una tendencia positiva o negativa, y el restante 24% no coinciden con el primer grupo.

5.- Reduciría la presencia de irregularidades (intencionadas) en estados financieros.

Esta pregunta está relacionada con el fraude, en la que el 61% de los participantes en el estudio muestran estar de acuerdo con la aplicación de una salvedad en el informe, bajo las circunstancias ya mencionadas en las preguntas anteriores, si derivado de esto se reduciría la presencia de irregularidades en los estados financieros. El 21% de los participantes no muestran una tendencia, mientras que el resto, 18%, no están de acuerdo en la aplicación de una salvedad.

6.- Perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada.

Si la introducción de una salvedad en el informe debido a alguna incidencia situada por debajo de la materialidad cuantitativa establecida perjudicaría una buena relación auditor-entidad auditada, entonces el 43% de los participantes en el estudio coinciden en que a pesar de estas consecuencias, debe aplicarse. Sin embargo el 36% coinciden en que la salvedad no debe ser aplicada y así no dañar la relación laboral. El 21% decidieron permanecer neutrales.

7.- Incrementaría la confianza de los usuarios en el trabajo realizado por el auditor.

De nuevo una pregunta que hace alusión al prestigio de los auditores. Estos coinciden en un 70% en que debe aplicarse una salvedad en el informe, a pesar de que la incidencia no exceda la materialidad establecida de manera cuantitativa, si esto tendrá como consecuencia



el incremento de confianza de los usuarios en el trabajo realizado por los auditores. El 18% no están de acuerdo con este supuesto, y el 12% permanecen neutrales.

8.- Incrementaría la fiabilidad de la información financiera publicada por la entidad auditada.

Relacionado con la pregunta anterior, los auditores encuestados coinciden en un 67% en que es correcto aplicar una salvedad en el informe, bajo las condiciones antes mencionadas, si al hacerlo se incrementará la fiabilidad de la información financiera publicada por la entidad auditada. El 12% no cuentan con una postura definida, mientras que el 21% están en desacuerdo.

9.- Incrementaría el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada.

El 49% de los auditores que participaron en el estudio están de acuerdo en la aplicación de una salvedad debido a una incidencia que no rebasa la materialidad establecida, a pesar de que al hacerlo se incrementa el riesgo de perder como cliente a la entidad auditada. El 30% no aprueban este proceder, y el 21% no muestran alguna tendencia al respecto.

10.- Contribuiría de algún modo a reducir el acaecimiento de escándalos financieros.

Si los escándalos financieros se pudieran ver reducidos gracias a la introducción de salvedades en los informes derivados de incidencias que no rebasan los límites de materialidad establecidos, el 55% de los participantes en el estudio coinciden en que es correcto aplicar la salvedad, mientras que el 27% están en desacuerdo. El 18% permanecieron neutrales.

11.- Supondría una infracción por parte del auditor y éste podría ser sancionado.

El 42% de los auditores encuestados coinciden en aplicar la salvedad bajo las condiciones antes mencionadas a pesar de que el hacerlo pudiera suponer una infracción y pudieran recibir una sanción al respecto. El 24% permanecen neutrales ante el supuesto, mientras que el 34% no aplicarían la salvedad si esto los pusiera en riesgo de ser infraccionados y sancionados.

Conclusiones

Objetivo 1:

Identificar los aspectos cualitativos en la aplicación de la materialidad de los auditores externos de la ciudad de Chihuahua.

Hipótesis 1:

Los aspectos cualitativos que los auditores externos de la ciudad de Chihuahua valoran en el establecimiento de la materialidad son heterogéneos.

Resultados 1:

Se pudo identificar una tendencia positiva hacia los aspectos cualitativos mencionados en la primera parte del cuestionario, preguntas de la 1 a la 9. De estas nueve preguntas, seis mostraron tendencia teniendo un resultado positivo superior al 50% de los auditores encuestados:



Cuadro 2.- Resumen de Resultados

| Pregunta | Desacuerdo | Neutral | De acuerdo |
|----------|------------|---------|------------|
| 1 | 21% | 18% | 61% |
| 2 | 15% | 15% | 70% |
| 3 | 24% | 12% | 64% |
| 4 | 18% | 15% | 67% |
| 5 | 24% | 18% | 58% |
| 6 | 36% | 27% | 36% |
| 7 | 27% | 9% | 64% |
| 8 | 24% | 30% | 45% |
| 9 | 27% | 24% | 48% |

Conclusión 1:

Las preguntas de la 1 a la 9 de la primera parte del cuestionario bajo el título de Naturaleza de las salvedades en los informes de auditoría (aspectos cualitativos), reunieron algunos aspectos cualitativos importantes en la determinación de la materialidad al llevar a cabo una auditoría, y se pusieron a prueba para identificar si éstos son utilizados por los auditores de manera homogénea, o si por lo contrario no se lograba generar una tendencia, concluyendo con ello que los aspectos cualitativos que se utilizan son heterogéneos. De acuerdo con los resultados mostrados anteriormente, se logró manifestar una tendencia positiva hacia estos aspectos cualitativos. Con esto se llegó a la conclusión de que los aspectos cualitativos que los auditores consideran al establecer la materialidad en la auditoría son homogéneos. La mayoría de los auditores encuestados reconocieron estos aspectos como aplicables en sus auditorías.

Objetivo 2:

Describir los aspectos de convergencia y divergencia en la aplicación del juicio profesional al establecer la materialidad, por parte de los auditores externos de la ciudad de Chihuahua.

Hipótesis 2:

Las incidencias de convergencia en la aplicación del juicio profesional por parte de los auditores externos de la ciudad de Chihuahua para el establecimiento de la materialidad, son menores que las de divergencia.

Resultados 2:

En la tercera parte del cuestionario, preguntas de la 1 a la 11, se observó de nuevo una tendencia positiva hacia las aplicaciones de juicio profesional a las distintas situaciones que se presentaron en cada una de las preguntas. Es decir, hubo convergencia en seis de las once situaciones presentadas por más del 50% de los auditores encuestados:



Cuadro 3.- Resumen De Resultados

| Pregunta | Desacuerdo | Neutral | De acuerdo |
|----------|------------|---------|------------|
| 1 | 27% | 27% | 45% |
| 2 | 27% | 24% | 48% |
| 3 | 33% | 15% | 52% |
| 4 | 24% | 21% | 55% |
| 5 | 18% | 21% | 61% |
| 6 | 36% | 21% | 42% |
| 7 | 18% | 12% | 70% |
| 8 | 21% | 12% | 67% |
| 9 | 30% | 21% | 48% |
| 10 | 27% | 18% | 55% |
| 11 | 33% | 24% | 42% |

Conclusión 2:

La segunda parte del cuestionario aplicado denominada Consecuencias de la utilización efectiva de los factores cualitativos presentaba 11 situaciones en las que los auditores debían emplear su juicio profesional para determinar si dada la consecuencia descrita, debían sostener la importancia dada a los aspectos cualitativos. El resultado que se encontró es que hubo convergencia en 6 de las situaciones y divergencia en 5. Con esto se concluye que son más los aspectos de convergencia que los de divergencia. Si bien, la diferencia entre convergencia y divergencia es de tan sólo una pregunta, se puede observar que las de divergencia quedaron por debajo del 50% por muy pocos puntos porcentuales. Esto lleva a la conclusión de que es una tendencia aún en proceso de volverse más contundente. Es decir, se está tendiendo hacia la homologación del juicio profesional.

Hallazgos

Las investigaciones mencionadas anteriormente muestran una normatividad deficiente en el establecimiento de criterios bien definidos para el establecimiento de la materialidad, dejando que los aspectos cuantitativos adquirieran mayor importancia que los cualitativos. A su vez muestran una historia de falta de convergencia en la aplicación del juicio profesional de los auditores al establecer la materialidad utilizada en sus auditorías.

En la década anterior se suscitaron escándalos financieros derivados de lo anterior, que pusieron en duda la profesión de auditoría. Esto llevó a que se diera un movimiento mundial en favor de la aplicación objetiva y subjetiva, a un mismo nivel de importancia, de la materialidad. La búsqueda de la correcta aplicación del juicio profesional al mismo nivel de importancia que se le ha dado al aspecto cuantitativo.

En 2009 se crearon las Normas Internacionales de Auditoría que abordan este tema en particular, con las que México pretende converger de manera obligatoria poniéndolas a la práctica el siguiente año.



Debido a este historial de divergencia en el tema entre los auditores y al poco tiempo que tienen las nuevas Normas Internacionales que pretenden cerrar esta brecha que inducía al fraude, esta investigación se llevó a cabo esperando encontrar una falta de homogeneidad en el uso de los aspectos cualitativos al establecer la materialidad y una falta de convergencia en la utilización del juicio profesional aplicado a este tema. Sin embargo, el hallazgo fue claramente lo contrario. Se llegó a la conclusión de que los auditores utilizan estos aspectos de manera homogénea y coinciden en varias aplicaciones del juicio profesional, siendo ésta una tendencia que todavía está en desarrollo.

Recomendaciones

El pasado mundial en materia financiera llevó a que se unieran esfuerzos para renovar la confianza en la profesión de auditoría y para gozar mundialmente de estados financieros que sirvan de apoyo para la toma de decisiones de los usuarios.

Esta investigación reveló que la ciudad de Chihuahua cuenta con auditores comprometidos con este esfuerzo. Esto es producto de la formación de los mismos en la que intervienen las universidades, colegios de contadores, despachos, revisores, etc, en donde se siguen formando estos profesionistas y enriqueciendo lo que en las normas se encuentre ausente, a través de su juicio profesional.

El camino ya está avanzado. La única recomendación es que nunca se pierda de vista el mantener en alto el prestigio y el buen nombre que un despacho y un auditor deben siempre conservar. Es un tema de ética profesional que no solo debe ser importante para los auditores, quienes fueron sujetos de este estudio en particular, sino cualquier profesionista del país.

Literatura citada

- Bonner, S.E. y Pennigton, N. 1991. Cognitive Processes And Knowledge As Determinants Of Auditor Expertise. *Journal Of Accounting Literature*. Vol. 10, Pp. 1- 50.
- Dohr, J. L. 1950. Materiality: What Does It Mean In Accounting? *Journal Of Accountancy*. Vol. 90, N.º 1, Pp. 54-56.
- Gibbins, M. y Mason, A. 1988. Professional Judgment In Financial Reporting. Canadian Institute Of Chartered Accountants (Cica).
- Gibbins, M. y Jamal, K. 1993. Problem-Centered Research And Knowledge-Based Theory In The Professional Accounting Setting. *Accounting, Organizations And Society*. Vol. 18, N.º 5, Pp. 451-466.
- Hogarth, R.M. 1991. A Perspective On Cognitive Research In Accounting. *The Accounting Review*. Vol. 66, N.º 2, Pp. 277-290.
- International Accounting Standards Board. 1997. International Accounting Standard N.º 1: Presentation Of Financial Statements, Iasc (Revisada En 2003 Y 2007).
- Knechell, W.R. 1998. Auditing. Text And Cases. South-Western College Publishing. International Thomson Publishing Company. Cincinnati (Ohio).
- Ley Sarbanes Oxley. 2002. Sarbanes Oxley Act. U.S. House Of Representatives, Committee On Financial Services. Public Law N.º 107-204, Washington, D.C.: Government Printing Office.



- Mantilla Blanco, S. A. 2007. Diferencias Entre La Auditoría De Información Pega Y La Auditoría De Información Ifrs. *Revista Internacional Legis De Contabilidad & Auditoría*. Julio-Septiembre, Pp: 123-167.
- Martínez García, F. J., Montoya Del Corte, J. y Fernández Laviada, A. 2007. "La Materialidad En Auditoría Como Barrera Hacia La Comparabilidad De La Información Financiera: Una Revisión De La Investigación Empírica Previa. *Contaduría Y Administración*., Unam, Mayo-Agosto, N.º 222, Pp. 21-40.
- Messier, W.F. 1997. *Auditing. A Systematic Approach*. McGraw-Hill. New York.
- Moriarity, S. y Barron, F. H. 1976. Modeling The Materiality Judgments Of Audit Partners. *Journal Of Accounting Research*. Vol. 14, N.º 2, Pp. 320-341.
- Pincus, K.V. 1990. Auditor Individual Differences And Fairness Of Presentation Judgements. *Auditing: A Journal Of Practice And Theory*. Vol. 9, N.º 3, Pp. 150-166.
- Ramírez Cacho, S.I., Oropeza Tagle, M.A. y Montoya Del Corte, J. 2011. *Convergencia Mexicana Con Las Normas Internacionales De Materialidad En Auditoría*. Investigación Y Ciencia De La Universidad Autónoma De Aguascalientes.
- Roberts, R.W. y Dwyer, P.D. 1998. An Analysis Of Materiality And Reasonable Assurance: Professional Mystification And Paternalism In Auditing. *Journal Of Business Ethics*. Vol. 17, N.º 5, Pp. 569-578.
- Sierra Molina, G. y Santa María Pérez, M. G. 2002. La Formación Del Juicio Profesional: Las Diferencias Individuales Del Auditor. *Revista De Contabilidad*. Vol. 5, N.º 10, Pp. 179-203.
- Solomon, I. y Shields, M.D. 1995. Judgment And Decision-Making Research In Accounting And Auditing. *Judgment In Decision-Making Research In Auditing*. Ashton, R.H. Y Ashton, A.H. (Editores). Cambridge Series On Judgment And Decision-Making.
- Weber, R. 1978. Auditor Decision Making Overall System Reliability: Accuracy, Consensus, And The Usefulness Of A Simulation Decision Aid. *Journal Of Accounting Research*. Vol. 10, N.º 2, Pp. 368-388.

