

Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 7, n. 3, p. 133-145, jul./set., 2011

doi:10.4270/ruc.2011226

Disponível em www.furb.br/universocontabil



EL IMPACTO DE LAS NUEVAS DIRECTRICES INTERNACIONALES DE MATERIALIDAD EN AUDITORÍA SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS PYMES¹

O IMPACTO DAS NOVAS NORMAS INTERNACIONAIS DE MATERIALIDADE EM AUDITORIA SOBRE A INFORMAÇÃO FINANCEIRA DAS PMEs

THE IMPACT OF NEW INTERNATIONAL GUIDELINES MATERIALITY IN AUDITING ABOUT THE FINANCIAL INFORMATIONS OF SMES²

Sergio Iván Ramírez Cacho

Doctor por la Universidad de Cantabria – España
Profesor Titular del Área Económico-Administrativa - Universidad de Colima
Facultad de Contabilidad y Administración de Manzanillo - Campus El Naranjo
Dirección: Carretera Manzanillo-Cihuatlan Km. 20
CEP: 28860 – Colima – México
E-mail: sergio_cacho@ucol.mx
Teléfono: (0052) 314 3311203

Miguel Ángel Oropeza Tagle

Doctor en Metodologías y Líneas de Investigación en Contabilidad y Auditoría por la Universidad de Cantabria
Profesor del Departamento de Contaduría de la Universidad Autónoma de Aguascalientes
Dirección: Av. Universidad 940, Edificio 32, Ciudad Universitaria
CEP: 20131 – Aguascalientes – México
E-mail: maoropez@correo.uaa.mx
Teléfono: 0052 (449) 9107400

RESUMEN

Durante la etapa de emisión de informe, los auditores deben evaluar cualitativa y cuantitativamente las distorsiones detectadas durante la auditoría y las posibles distorsiones

¹ Artigo recebido em 18.10.2010. Revisado por pares em 31.12.2010. Reformulado em 07.03.2011. Recomendado para publicação em 08.03.2011 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.09.2011. Organização responsável pelo periódico: FURB.

² Los autores agradecen las valiosas sugerencias y comentarios realizados por los árbitros en el proceso de revisión de este trabajo.

derivadas de limitaciones relevantes en la extensión del trabajo. En este sentido, los factores cualitativos que contiene la Norma Internacional de Auditoría FC-450 (revisada y reeditada), plantean nuevos desafíos y compromisos, pues requieren entre otras circunstancias, una mayor carga de trabajo y la necesidad de utilizar el juicio profesional de forma más intensiva y reflexiva. En este artículo se resume una investigación que tuvo por objetivo pulsar la opinión del colectivo auditor mexicano, respecto a ciertas consecuencias que sobre dicho escenario podrían afectar a la calidad de la información financiera publicada por las PyMES auditadas. Mediante una encuesta y el uso de herramientas descriptivas, inferenciales y multivariantes, se obtuvo evidencia empírica que demuestra porqué el uso efectivo de los FC-450 se proyecta favorablemente sobre la calidad de la información contable y en qué medida contribuirán a disminuir la presencia de errores e irregularidades. Así, incrementa la fiabilidad, relevancia y adecuación de los estados financieros, permitiendo un mejor reflejo de la imagen fiel.

Palabras clave: Materialidad. Auditoría. Factores cualitativos. IFAC. Información financiera.

RESUMO

Durante a etapa de elaboração dos relatórios contábeis, os auditores devem avaliar qualitativa e quantitativamente as distorções detectadas durante a auditoria e as possíveis distorções oriundas de limitações relevantes na extensão do trabalho. Neste sentido, os fatores qualitativos contidos na Norma Internacional de Auditoria FC-450 (revisada e reeditada) implicaram em novos desafios e compromissos, pois requerem entre outros aspectos, uma maior carga de trabalho e a necessidade de utilizar o juízo profissional de forma mais intensiva e reflexiva. Neste artigo se resume uma investigação que teve por objetivo avaliar a opinião dos auditores mexicanos com relação à certas consequências de tal cenário, que podem afetar a qualidade das informações financeiras publicadas pelas Pequenas e Médias Empresas (PME) auditadas. Mediante uma pesquisa de levantamento e uso de ferramentas estatísticas descritivas, inferencial e multivariada, foi obtida evidência empírica que demonstra porque o uso efetivo dos FC-450 se projeta favoravelmente sobre a qualidade da informação contábil e em que medida contribui para diminuir a presença de erros e irregularidades. Assim, incrementa a confiabilidade, relevância e adequação das demonstrações financeiras, permitindo um melhor reflexo da real situação.

Palavras-chave: Materialidade. Auditoria. Fatores qualitativos. IFAC. Informação financeira.

ABSTRACT

During the issuance period of the accounting report, auditors should evaluate qualitatively and quantitatively the distortions identified during the audit and the possible distortions coming from the relevant limitations in the extension of the work. In this sense, the qualitative factors in the International Standard on Auditing FC-450 (revised and reprinted) implied in new challenges and commitments, once it requires, among other aspects, an increased workload and the need for professional judgment in a more intensive and reflective way. This paper summarizes an investigation whose objective was to evaluate the opinion of the Mexican auditors regarding certain consequences of such scenario, which could affect the quality of the financial information published by the small and medium enterprises (SMEs) audited. Through a survey research and the use of descriptive, inferential and multivariate statistics tools, empirical was drawn that shows why the effective use of the FC-450 is projected favorably on the quality of the accounting information and to what extent it contributes to reduce the presence of errors and irregularities. Therefore, it increases the

reliability, relevance and adequacy of the financial statements, allowing a better reflection of the actual situation.

Keywords: *Materiality. Auditing. Qualitative factors. IFAC. Financial information.*

1 INTRODUCCIÓN

Sin que algunas de las medidas surgidas a principios de la década actual para contrarrestar la crisis de confianza en la función auditora - acaecida por los escándalos financieros de entre los cuales destaca el de Enron/Andersen (BRODY et al., 2003; NG, 2007; MARTÍNEZ GARCÍA et al., 2008; MONTOYA DEL CORTE, 2008; BROWN, 2009) - hayan podido madurar y mostrar todo su potencial (SEC, 1999; SOX, 2002); la crisis financiera y de la economía real que actualmente padece el mundo entero, ha reavivado el debate en torno a la necesidad de contar con mayores y mejores medidas de control, regulación y supervisión sobre el proceso por el que transcurre la información contable, desde que es confeccionada hasta que es auditada.

Así, el fortalecimiento del marco regulatorio contribuye a restablecer tanto la confianza en la información financiera, en general, como en la labor de la profesión auditora, más en particular (ONU, 2008, p. 13; IOSCO, 2009). En este sentido, la Federación Internacional de Contadores (IFAC), inició desde hace unos años los procesos de revisión y reedición de aquellas Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que más influyen en la adecuada auditoría de los estados financieros.

De entre esos procesos, nosotros nos centramos en la evolución de la NIA 320: la Materialidad en Auditoría, en lo sucesivo NIA 320 (IFAC, 2009). El término anglosajón *materiality* comúnmente se traduce como materialidad, y es utilizado en contabilidad y auditoría como sinónimo de importancia relativa, tal como lo considera la Norma Internacional de Contabilidad: Presentación de los Estados Financieros (NIC-1) (ALMELA DÍEZ; VIEDMA CASTAÑO (1996 citado por MARTÍNEZ et al., 2010). Para efecto de esta Comunicación se utilizarán indistintamente ambos términos.

Nos centramos en analizar algunas de las novedades contenidas en las directrices que surgieron como fruto de su actualización: NIA 320 (revisada y reeditada): La Materialidad en la Planificación y Ejecución de la Auditoría (IFAC, 2010), en lo sucesivo NIARR 320; y NIA 450 (revisada y reeditada): La Evaluación de las Incidencias Detectadas durante la auditoría (IFAC, 2010), en lo sucesivo NIARR 450; y en estudiar, mediante una encuesta aplicada al colectivo auditor mexicano, cómo el uso de estas directrices podría contribuir a mejorar la calidad de la información financiera que emiten las entidades, particularmente las PyMES.

2 ANTECEDENTES

2.1 El Aspecto Cualitativo de la Materialidad en Auditoría

El concepto de materialidad ha sido investigado intensivamente desde la segunda mitad del siglo XX. Como fruto de esa labor, se ha identificado que la utilización de pautas numéricas o cuantitativas ha sido, históricamente, la forma más común para establecerla durante las tres etapas de la auditoría, particularmente el uso de un porcentaje del 5% al 10% que se multiplica sobre la utilidad empresarial (BOATSMAN; ROBERTSON, 1974; WARD, 1976; MORIARITY; BARRON, 1979; ROBINSON; FERTUCK, 1985; CHEWNING et al., 1989; CARPENTER; DIRSMITH, 1994; COSTIGAN; SIMON, 1995; BLOKDIJK, 2003).

Si bien, esta manera, podríamos decir incompleta, de aplicar la materialidad (LEVITT,

1998), comenzó una etapa de mutación hacia una perspectiva cualitativa que le complementa. De ahí que la consideración, además de las aludidas pautas cuantitativas, de la naturaleza o circunstancias que rodean a cada error identificado durante la auditoría, constituya una visión más actual para la aplicación del concepto. Así, mientras Patillo y Siebel (1974); Jennings et al. (1987); Friedberg et al. (1989); Dezoort et al. (2003) señalan que esta complementa a los factores cuantitativos; Mayper et al. (1989); Carpenter y Dirshmith (1994) mencionan que los aspectos cualitativos son utilizados en la misma medida; en cambio, Krogstad et al. (1984), por ejemplo, determinan que son considerados en menor proporción.

La investigación sobre la perspectiva cualitativa de la materialidad, ha identificado múltiples elementos que afectan la percepción y las decisiones de los auditores durante la etapa de emisión de informe. De todos ellos, por razones de espacio nos centramos en:

- a) Los atributos personales y profesionales de los auditores - pues algunos autores consideran que la experiencia de los auditores es un factor que contribuye a explicar los juicios de materialidad (CARPENTER; DIRSMITH, 1994; BERNARDI; ARNOLD, 1994; CARPENTER et al., 1994; GARCÍA DELGADO, 1994; SANTA MARÍA PÉREZ, 2001; NELSON et al., 2005). En cambio, Estes y Reames (1988) consideran que influye en el nivel de revelación de los niveles de materialidad utilizados, Messier (1983) y Krogstad et al. (1984) consideran que justifica la fiabilidad de sus decisiones, y por el contrario, Mayper (1982) no encontró relación alguna. Respecto a la edad, Estes y Reames (1988) demostraron que es un factor que también incide en las decisiones de materialidad que llevan a cabo los auditores;
- b) El tamaño y organización de las firmas auditoras - ha sido un factor muy controvertido, pues mientras algunos investigadores consideran que sí influye en las decisiones de materialidad que realizan los auditores (WOOLSEY, 1954; MESSIER, 1983; CHEWNING et al., 1989; BLOKDIIK et al., 2003); otros han obtenido resultados contrarios (DYER, 1975; FRISHKOFF, 1970; COSTIGAN; SIMON, 1995);
- c) La estructura de las firmas auditoras (orgánica, mixta o mecanicista) - es una circunstancia señalada por algunos investigadores como un factor que puede influenciar tanto las decisiones sobre materialidad (MORRIS; NICHOLS, 1988; FESLER; HAGLER, 1989; COSTIGAN; SIMON, 1995; ELDER; ALLEN, 1998; GLEASON; MILLS, 2002; LIU; MITELSTAED, 2002); así como registrar u omitir ciertos ajustes propuestos de auditoría (ICERMAN; HILLISON, 1991; CARPENTER et al., 1994). En cambio, en sus trabajos Chewning et al. (1989) e Blokdijk et al. (2003) obtienen evidencia que señala lo contrario.

2.2 Necesidad de Actualizar la Regulación sobre Materialidad en Auditoría

La necesidad de actualizar el marco que regula el concepto de materialidad en auditoría, se justifica porque:

- a) es un concepto *sine qua non* en todos los marcos normativos de la contabilidad y de la auditoría;
- b) está presente y juega un papel decisivo en todo el proceso por el que transcurre la información financiera, desde que ésta es elaborada por las empresas hasta que la misma es comunicada al exterior y llega a los usuarios;
- c) durante las primeras etapas de este proceso, los auditores la utilizan como una herramienta básica para determinar el límite entre lo que es y lo que no es significativo, a fin de planear y ejecutar adecuadamente la revisión y verificación de los estados financieros;

- d) en la culminación de la auditoría, adquiere una relevancia particular, pues se erige como un umbral o punto de corte que sirve como referencia para evaluar y decidir si las incidencias detectadas durante el examen de los estados financieros - que no han sido corregidas por la empresa - son significativas y, en consecuencia, deben llevarse en forma de salvedad al dictamen de auditoría.

Además, llama la atención que, al amparo de una normativa con ciertas lagunas evidentes, como ya señalamos, entre los auditores ha existido una fuerte tradición de formar los juicios y tomar las decisiones de materialidad sobre bases única y exclusivamente cuantitativas. El enfoque tradicional de fundar las decisiones de materialidad en base a factores cuantitativos, generalmente un 5% que se calcula sobre la utilidad neta de las empresas, ha dado lugar al desarrollo de una línea de investigación muy activa en los últimos 50 años, que tanto Montoya del Corte (2008) como Ramírez Cacho (2009), abordan de forma muy extensa.

La aplicación de este concepto se ha mantenido apenas inalterable durante los últimos años, a pesar de que los hechos acontecidos y las críticas a la profesión auditora han puesto de manifiesto que constituye una práctica incompleta para alcanzar algunas características fundamentales de la información financiera, como transparencia, relevancia, fiabilidad y comparabilidad (BRODY et al., 2003).

Al utilizarla de esta forma, se ha permitido que los gestores de algunas empresas, en complicidad por acción u omisión con sus auditores, hayan aprovechado la discrecionalidad que ofrece la normativa en cuanto al empleo de los umbrales numéricos para manipular la información financiera y así poder cumplir con sus expectativas utilidades (LEVITT, 1998).

2.3 Convergencia Mundial sobre la Aplicación de las NIAs

En respuesta a las lagunas normativas y a los vacíos conceptuales aludidos anteriormente, algunos organismos, como la *International Federation of Accountants* (IFAC), han puesto énfasis en la revisión de las directrices que deben guiar la aplicación de la materialidad en las auditorías.

Entre otras reformas, este organismo internacional ha impulsado la consideración de una corriente que persigue el uso a un mismo nivel de los factores cuantitativos y cualitativos en la formación de juicios y en la toma de decisiones de materialidad. De ahí que defienda que, tanto la naturaleza como las circunstancias concretas que rodean a los errores en la información financiera, deben estar también presentes y tomar importancia en la formación de juicios y en la toma de decisiones de materialidad por parte de los auditores.

Debida a esto, la NIARR 450 se convierte en la primera norma de auditoría que, de forma absolutamente clara y explícita, integra una relación de factores cualitativos específicos (consideración de la naturaleza y circunstancias que rodean a cada error identificado: FC-450) que los auditores deben tomar en cuenta al evaluar la significatividad de aquellos errores que cuantitativamente pueden no ser tan importantes, pero que al acumularse pueden conducir a fraudes de la envergadura como los perpetrados por las compañías Enron, Xerox o Parmalat.

3 DESARROLLO Y OBJETIVOS

Ante la situación descrita, se realizó un estudio empírico con el objetivo de conocer qué consecuencias podrían tener el uso efectivo de los FC-450 sobre la calidad de la información financiera que las PyMES auditadas publican, y así dilucidar si éstos podrían contribuir a aportar más valor y calidad tanto a las auditorías como a sus estados financieros, participando de esta manera en la recuperación de la confianza perdida en la actividad auditora y en el restablecimiento del prestigio social de la profesión.

El objetivo perseguido (Cuadro 1), fue analizar desde la teoría de la agencia, en qué medida el uso efectivo de los FC-450, que los auditores (agentes) deben utilizar desde el pasado 15 de diciembre de 2009 para evaluar la naturaleza y circunstancias que rodean a cada error detectado en la auditoría de estados financieros - a pesar de que éstos no sean numéricamente importantes, de acuerdo a la nueva NIARR 450, deberán documentarse, informarse, corregirse y, bajo ciertas circunstancias, revelarse como una salvedad en el informe de auditoría y en los estados financieros auditados - afecta favorable o desfavorablemente a la calidad de la información financiera que las PyMES auditadas publican (agencia).

Objetivo e Hipótesis	
Objetivo: Comparar el grado de acuerdo existente entre los auditores de México (ACMx) respecto a: "Las consecuencias que se podrían derivar de la utilización efectiva de los FC-450, particularmente sobre la calidad de la información financiera que las empresas auditadas publican".	
H₀	H₁
"Los ACMx presentan un distinto grado de acuerdo respecto a las consecuencias que se podrían derivar, sobre la calidad de la información financiera que las empresas auditadas publican, a partir de la utilización efectiva de los FC-450".	"Los ACMx presentan un mismo grado de acuerdo respecto a las consecuencias que se podrían derivar, sobre la calidad de la información financiera que las empresas auditadas publican, a partir de la utilización efectiva de los FC-450".

Cuadro 1 - Objetivos e hipótesis del estudio empírico

Fuente: elaboración propia.

Hipótesis general perseguida, respecto a las consecuencias que sobre la calidad de la información financiera podría tener el uso efectivo de los FC-450. Por tratarse de una norma internacional, la investigación se centró en analizar la posición que mantienen los auditores de cuentas en México (ACMx), respecto a las consecuencias que el uso efectivo de los FC-450 podría proyectar sobre la calidad de la información financiera auditada.

4 MATERIALES Y METODOS

Para contrastar las hipótesis se utilizó el modelo de Ramírez Cacho (2009). Así, en primer lugar, mediante el estadístico de Kolmogorov-Smirnov se analizó el supuesto de normalidad en las variables, confirmando que en todos los casos existía una distribución asimétrica, de ahí que las pruebas utilizadas fueron, en un principio, de tipo no paramétrico. Sin embargo, al considerar que en muestras mayores a 30 observaciones se pueden aplicar pruebas paramétricas aunque la distribución de la variable se desvíe de la normalidad.

Se utilizó (Cuadro 2) la *prueba T* (ver Ecuación 1 de prueba paramétrica) para comprobar la significación de una diferencia de medias. Esta prueba parte del hecho de que existe una misma media de la muestra (\bar{X}), en este caso un valor inicial asumido de 3, por lo que, para decidir entre rechazar o mantener las hipótesis de tipo H_0^x (Ecuación 2) frente a hipótesis del tipo H_1^x (Ecuación 3), se utiliza como criterio el nivel de significación (MARTÍN, 2001). Así, sólo se aceptan las H_{0x} en aquellos supuestos en los que no existan diferencias estadísticas significativas (MARTÍN, 2001; PEÑA, 2008).

Ecuación 1	Ecuación 2	Ecuación 3
$T = \frac{\bar{X}_1 - \bar{X}_2}{S_{cd} / \sqrt{n}}$	$H_0 \text{ simple } (\mu = \mu_0)$	$H_1 \text{ bilateral } (\mu \neq \mu_0)$

Cuadro 2 - Ecuaciones utilizadas para contraste de hipótesis

Fuente: elaboración propia.

De forma complementaria, los datos fueron analizados mediante herramientas de estadística descriptiva, con tablas de contingencia, con un análisis de frecuencias y con el estadístico inferencial *U de Mann-Whitney* (prueba no paramétrica).

Como instrumento para la recolección de información, se utilizó un cuestionario que contenía tres bloques de preguntas, el cual se diseñó para que fuera contestado como una encuesta de respuesta anónima.

El primer bloque contenía una serie de cuestiones enfocadas a conocer ciertos atributos de los sujetos encuestados que permitieran caracterizarlos estadísticamente (SANTA MARÍA PÉREZ, 2001; MONTOYA DEL CORTE, 2008; RAMÍREZ CACHO, 2009).

El segundo bloque incluía 12 preguntas, y recopilaba información respecto al grado de acuerdo que los sujetos encuestados tenían sobre el uso efectivo de los FC-450.

El tercer bloque incluía 23 preguntas, cada una de ellas relacionada con distintas consecuencias - de entre las cuales en este caso nos ceñiremos a comentar las que se proyectan sobre la calidad de la información financiera publicada por las empresas auditadas- que, una vez iniciada la vigencia de la NIARR 450, se considera que podrían repercutir en los diferentes ámbitos de la función de auditoría. Estas preguntas estaban relacionadas, entre otras, con las H_0 y con la H_1 .

Las preguntas de los bloques II y III fueron redactadas de tal forma que los sujetos debían indicar, mediante una escala *Likert*, su total desacuerdo con el número 1, desacuerdo parcial con el 2, indiferencia con el 3, un acuerdo parcial con el 4 y con el 5 una posición de acuerdo total con las cuestiones planteadas.

Mediante el índice alfa de Cronbach (1951), se determinó que las respuestas de los sujetos a las preguntas de los bloques II (0.942) y III (0.954) cumplieran con la requerida fiabilidad, obteniendo, de acuerdo con Hair et al. (2004) excelentes resultados y, por tanto, evidenciando que el cuestionario tenía una gran consistencia interna.

La muestra analizada, cuyo perfil se describe en la Tabla 1, estuvo constituida por aquellos sujetos que potencialmente tenían la facultad de emitir dictámenes de auditoría, pues son los que en última instancia deciden el contenido y, por tanto, las salvedades a introducir en los mismos. Específicamente, fueron 101 Contadores Públicos Certificados afiliados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos (ACMx).

Tabla 1 - Caracterización de la muestra analizada

Características	82 Hombres	19 Mujeres
101 Auditores de México adscritos al IMCP (ACMx)	81,50%	18,50%
26-45 años de edad	55,56%	72,41%
6-10 años de poseer la certificación por el IMCP	59,40%	33,30%
Más de 11 años de experiencia profesional	58,20%	69,20%

Fuente: datos de la investigación.

5 RESULTADOS

Las consecuencias que podrían derivarse del uso efectivo de los FC-450 sobre la calidad de la información financiera publicada por las PyMES mexicanas auditadas. El análisis estadístico permitió averiguar el grado de acuerdo que los ACMx encuestados tienen en torno a que la correcta aplicación de los FC-450, impactaría en la calidad de la información financiera publicada por las empresas auditadas, específicamente se les preguntó si consideraban que éstos:

H_0^A : ¿Reducirían la presencia de errores (no intencionados) en estados financieros futuros?

H_0^B : ¿Reducirían la presencia de irregularidades (intencionadas) en estados financieros futuros?

H_0^C : ¿Incrementarían la fiabilidad de la información financiera publicada por la entidad auditada?

H_0^D : ¿Incrementarían la relevancia de la información financiera publicada por la entidad auditada?

H_0^E : ¿Incrementarían la adecuación de la información financiera publicada por la entidad auditada?

H_0^F : ¿Permitirían un mejor reflejo de la imagen fiel de la entidad auditada?

A continuación se comentan los resultados obtenidos tanto con las pruebas paramétricas y no paramétricas descritas, como por un análisis de las *frecuencias de acuerdo* obtenidas, mismos que se recogen en la Tabla 2 y en la Figura 1.

Tabla 2 - Consecuencias relacionadas con la calidad de la información financiera publicada por las PyMES auditadas

Subhipótesis/consecuencias sobre el uso efectivo de los FC450			\bar{X}	S	Frec.	Dif.Sig. $P_v \leq \alpha$
1	H_0^A	¿Reduciría la presencia de errores (no intencionados) en estados financieros futuros?	3.86	1.32	69.05	0.000*
2	H_0^B	¿Reduciría la presencia de irregularidades (intencionadas) en estados financieros futuros?	4.00	1.19	75.00	0.000*
3	H_0^C	¿Incrementaría la fiabilidad de la información financiera publicada por la entidad auditada?	4.09	1.26	79.27	0.000*
4	H_0^D	¿Incrementaría la relevancia de la información financiera publicada por la entidad auditada?	3.95	1.29	73.17	0.000*
5	H_0^E	¿Incrementaría la adecuación de la información financiera publicada por la entidad auditada?	3.96	1.20	71.95	0.000*
6	H_0^F	¿Permitiría un mejor reflejo de la imagen fiel de la entidad auditada?	4.00	1.21	73.17	0.000*

(*) Diferencia estadísticamente significativa a l 5%, detectada mediante la prueba *T de Student*.

Fuente: datos de la investigación.

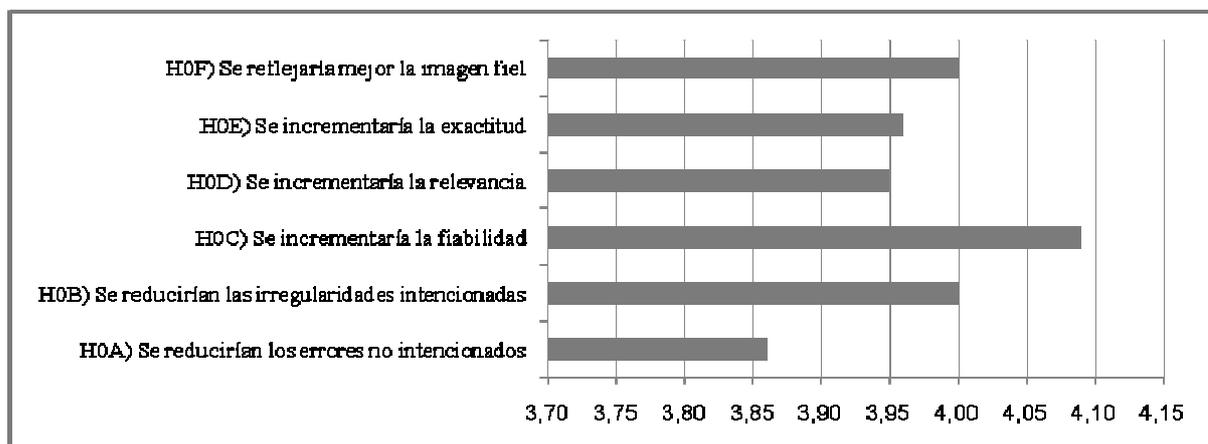


Figura 1 - Valoraciones medias de los ACMx respecto a las consecuencias que se proyectan sobre la calidad de la información financiera publicada por las empresas auditadas

Obs: Utilizando una escala secundaria, de 3.50 a 4.50 se consideró una posición de acuerdo parcial, y de 4.51 a 5.00 una posición de acuerdo total.

Como se aprecia en la Tabla 2, para las seis subhipótesis planteadas se obtienen diferencias estadísticamente significativas. De ahí que, partiendo de las valoraciones medias manifestadas por la mayoría de sujetos encuestados, se puede inferir que los ACMx están, en general, de acuerdo respecto a que el uso efectivo de los FC-450, proyectará favorables consecuencias sobre la calidad de la información financiera que las empresas auditadas publican. Si bien, esta apreciación se refuerza con los siguientes comentarios concretos.

La Tabla 2 y la Figura 1, muestran que la Subhipótesis H_0^C alcanza tanto el valor medio (4.09) como una frecuencia de acuerdo (79.27%) muy elevada. De ahí que podamos considerar la existencia de un acuerdo parcial entre los auditores, respecto a que la evaluación cualitativa de los errores encontrados en los estados financieros conducirá a incrementar la fiabilidad de la información financiera.

Por su parte, la valoración media más baja corresponde a la H_0^A (3.86), debido a que los ACMx manifestaron estar parcialmente de acuerdo respecto a que el uso efectivo de los FC-450, reduciría la presencia de errores en los estados financieros. En este sentido, también se alcanza una elevada frecuencia de acuerdo (69.05).

El resto de las subhipótesis alcanzan valoraciones medias y elevadas frecuencias “de acuerdo” entre la mayoría de los sujetos encuestados, que las sitúan en la región de acuerdo parcial. Por lo tanto, se puede inferir que entre los ACMx encuestados existe un acuerdo parcial respecto a que el uso efectivo de los FC-450 en los juicios y decisiones de materialidad realizados durante la etapa final de la auditoría, conducirán a reducir la presencia de irregularidades intencionadas ($H_0^B=4.00$), incrementar tanto la fiabilidad ($H_0^D=3.95$) como la relevancia ($H_0^E=3.96$) de la información financiera y, por lo tanto, permitir un mejor reflejo de la imagen fiel de las PyMES auditadas ($H_0^F=4.00$).

Si bien, con lo anterior se ha demostrado que entre los sujetos encuestados existe un distinto grado de acuerdo, respecto a las consecuencias que el uso efectivo de los FC-450 proyectará sobre la calidad de la información financiera que las PyMES auditadas publican, los resultados obtenidos tanto en lo general, como de forma particular en todas las subhipótesis planteadas, nos llevan a inferir que los auditores encuestados consideran que la fiabilidad, relevancia y adecuación de la información contable que nutre al sistema financiero se verá muy favorecida con la evaluación cualitativa y cuantitativa – en un mismo nivel de importancia – de los errores identificados y no corregidos durante la auditoría.

6 CONCLUSIONES

Como se desprende del estudio empírico realizado, los auditores encuestados en México, si bien con un distinto grado de acuerdo, consideran que la profesión auditora y sus ejercientes son algunos de los principales aspectos que saldrían beneficiados si efectivamente se utilizaran los factores cualitativos de la materialidad.

Debido a que la reciente NIARR 450 contiene nuevos y mayores requisitos para evaluar las incidencias detectadas durante la auditoría - de comunicación, documentación y evaluación, entre otros – se considera que a través de su uso efectivo en la evaluación de los estados financieros, se reduciría tanto la presencia de errores no intencionados como las irregularidades intencionadas; contribuyendo a que la información financiera vaya revestida de la necesaria fiabilidad, relevancia y adecuación que demandan los usuarios y los mercados financieros; y por lo tanto se obtenga un mejor reflejo de la imagen fiel de las entidades auditadas.

Lo anterior ratifica nuestra contribución al estado de la cuestión, motivada por la trascendencia que tiene el concepto de materialidad en auditoría, del momento en que se encuentra el proceso de revisión de su normativa en muchos países - particularmente en México -, del impulso que en ella se ha dado a su vertiente cualitativa, y de las necesidades de investigación que en el área de auditoría existen en el ámbito Iberoamericano.

Sería muy deseable que otros trabajos analizaran el impacto que las demás NIAs - revisadas y reeditadas - tendrán en el trabajo de los auditores, en la calidad de la información financiera de las empresas auditadas, en la relación comercial que los auditores tienen con sus clientes y en la percepción que la sociedad en general tiene sobre esta nueva metodología para la rendición de cuentas.

REFERENCIAS

ALMELA DÍEZ, B.; VIEDMA CASTAÑO, J.A. **El riesgo de la auditoria y la Materialidad**. Alicante: Instituto de Cultura Juan Gil-Albert, 1996.

BEATTIE, V.; GOODACRE, A.; THOMSON, S. J. International lease-accounting reform and economic consequences: the views of U.K. users and preparers. **The International Journal of Accounting**, v. 41, n. 1, p. 75-103, 2006. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2005.12.003>

BERNARDI, R. A.; ARNOLD, D. F. S. The influence of client integrity and competence and auditor characteristics on materiality estimates. **Irish Accounting Review**, v. 1, n. 1, p. 1-23, 1994.

BRODY, R.G.; LOWE, D.J.; PANY, K. Could \$51 million be immaterial when Enron reports income of \$105 million? **Accounting Horizons**, v. 17, n. 2, p. 53-160, Jun., 2003.

BROWN, C. A. Order effects and the audit materiality revision choice. **Journal of Applied Business Research**, v. 25, n. 1, p. 21-35, 2009.

BOATSMAN, J. R.; ROBERTSON, J. C. Policy-capturing on selected materiality judgments. **The Accounting Review**, v. 49, n. 2, p. 342-352, 1974.

BLOKDIJK, H.; DRIENHUIZEN, F.; SIMUNIC, D. A.; STEIN, M. T. Factors affecting auditors' assessments of planning materiality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 22, n. 2, p. 297-307, 2003.

CARPENTER, B. W.; DIRSMITH M. W.; GUPTA. P. P. Materiality judgments and audit firm culture: social behavioral and political perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 19, n. 4/4, p. 355-380, 1994. [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90002-7](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(94)90002-7)

CHEWNING, G.; PANY, K.; WHEELER, S. Auditor reporting decisions involving accounting principle changes: some evidence on materiality thresholds. **Journal of Accounting Research**, v. 27, n. 1, p.78-96, 1989. <http://dx.doi.org/10.2307/2491208>

COSTIGAN, M. L.; SIMON, D. T. Auditor materiality judgment and consistency modifications: further evidence from SFAS 96. **Advances in Accounting**, v. 13, p. 207-222, 1995.

CRONBACH, L. J. Coheficient alpha and the internal structure of tests. **Psychometrika**, v. 16, n. 3, p. 297-334, 1951. <http://dx.doi.org/10.1007/BF02310555>

DURÉNDEZ GÓMEZ-GUILLAMÓN, A. **La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría**. Tesis no publicada, Universidad de Murcia, 2003.

DEZOORT, F. T.; HERMANSON, D. R.; HOUSTON, R. W. Audit committee support for auditors: the effects of materiality justification and accounting precision. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 22, n. 2, p. 175-199, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0278-4254\(03\)00007-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0278-4254(03)00007-3)

DYER, J. L. Toward the development of objective materiality norms. **The Arthur Andersen Chronicle**, v. 35, n. 4, p. 38-49, 1975.

ELDER, R. J.; ALLEN R. D. An empirical investigation of auditor's decision to project errors. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 17, n. 2, p.71-87, 1998.

ESTES, R.; REAMES D. D. Effects of personal characteristics on materiality decisions: a

- multivariate analysis. **Accounting & Business Research**, v. 18, n. 72, p. 291-296, 1988.
- FESLER, R. D.; HAGLER J. L. Litigation disclosures under SFAS No. 5: A study of actual cases. **Accounting Horizons**, v. 3, n. 1, p. 10-21, 1989.
- FRIEDBERG, A. H.; STRAWSER, J. R.; CASSIDY, J. H. Factors affecting materiality judgments: a comparison of big eight accounting firms' materiality views with the results of empirical research. **Advances in Accounting**, v. 7, p. 187-201, 1989.
- FRISHKOFF, P. An empirical investigation of the concept of materiality in accounting. **Journal of Accounting Research**, v. 8, Supplement, p. 116-129, 1970. <http://dx.doi.org/10.2307/2674697>
- FUENTES BARBERÁ, C.; PUCHETA MARTÍNEZ, M. C. The stock market reaction to the Enron-Andersen affair in Spain. **International Journal of Auditing**, v. 10, n. 1, p. 67-85, 2006. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00266.x>
- GARCÍA BENAÚ, M. A.; HUMPHREY, C.; MOIZER, P.; TURLEY, S. La auditoría y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido. **ICAC**, Monografía N°. 24, Madrid, 1993.
- GARCÍA BENAÚ, M.A.; GINER INCHAUSTI, B. Perspectiva de investigación de la contabilidad financiera en el ámbito internacional. In: ENCUENTRO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD, 9., 2000, Las Palmas de Gran Canaria. **Anales...** Las Palmas de Gran Canaria, España, ASEPUC, 2000.
- GARCÍA BENAÚ, M.A.; RUIZ BARBADILLO, E.; VICO MARTÍNEZ, A. Factores que condicionan la elección y el cambio de auditor en la empresa española. **Revista de Contabilidad**, v. 3, n. 6, p. 49-80, 2000.
- GARCÍA DELGADO, S. **La importancia relativa en la auditoría financiera**. Tesis doctoral, Universidad del País Vasco, 1994.
- GLEASON, C. A.; MILLS, L. F. Materiality and contingent tax liability reporting. **The Accounting Review**, v. 77, n. 2, p. 317-342, 2002. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2002.77.2.317>
- GUISANDE GONZÁLEZ, C. **Tratamiento de datos**. Madrid: Díaz de Santos, 2006.
- HAIR, J. F. JR.; BUSH, R. P.; ORTINAU, D. J. **Investigación de mercados en un ambiente de información cambiante**. 2. ed. México: McGraw-Hill, 2004.
- ICERMAN, R. C.; HILLISON, W. A. Disposition of audit-detected errors: some evidence on evaluative materiality. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 10, n. 1, p. 22-34, 1991.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements**, Dec. 2009. Disponible en: <<http://www.ifac.org/Store>>. Acceso en: 05 jun. 2010.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS (IOSCO). **IFAC welcomes IOSCO support of new clarity ISAs and their role in building investor confidence**. Media Release, New York, Jun. 2009. Disponible en: <<http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/651>>. Acceso en: 05 jun. 2010.
- JENNINGS, M. M.; KNEER, D. C.; RECKERS, P. M. J. A reexamination of the concept of materiality: views of auditors, users, and officers of the Court. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 6, n. 2, p. 104-115, 1987.

- KROGSTAD, J. L.; ETTENSON, R. T.; SHANTEAU, J. Context and experience in auditors' materiality judgments, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 4, n. 1, p. 54-73, 1984.
- LEVITT, A. **The numbers game**, NYU Center for Law and Business. New York, Sep., 1998. Disponible en: <<http://www.sec.gov>>. Acceso en: 05 jun. 2010.
- LIU, C.S.; MITTELSTAEDT, H. F. Materiality judgments and disclosure of retiree health care costs under SFAS 81. **Review of Accounting Studies**, v. 7, p. 405-434, 2002. <http://dx.doi.org/10.1023/A:1020711628299>
- MARTÍN MARTÍN, Q. **Cuadernos de estadística, contrastes de hipótesis**. Madrid: Editorial Espérides y La Muralla, 2001.
- MARTÍNEZ GARCÍA, F. J.; SOMOHANO RODRÍGUEZ, F. M. Materiality and audit risk from the view of Spanish auditors: an empirical investigation. In: ANNUAL CONGRESS, EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 20., 1997, Graz. **Anales...** Graz, 1997.
- MARTÍNEZ GARCÍA, F. J.; RAMÍREZ CACHO, S. I.; MONTOYA DEL CORTE, J.; FERNÁNDEZ-LAVIADA, A. Una aproximación a la nueva normativa internacional de la materialidad en auditoría y su repercusión sobre las normas de Colombia, España y México. **Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría**, n. 35, p. 11-39, 2008.
- MARTÍNEZ GARCÍA, F. J.; RAMÍREZ CACHO, S. I.; MONTOYA DEL CORTE, J.; FERNÁNDEZ-LAVIADA, A. La importancia relativa en auditoría. Las nueva normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica. **Contaduría y Administración**, v. 230, p. 77-103, Enero/Abril, 2010.
- MAYPER, A. G. Consensus of auditors' materiality judgments of internal accounting control weaknesses. **Journal of Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 773-783, 1982. <http://dx.doi.org/10.2307/2490901>
- MESSIER JR., W. F. The effect of experience and firm type of materiality/disclosure judgments, **Journal of Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 611-618, 1983. <http://dx.doi.org/10.2307/2490795>
- MONTOYA DEL CORTE, J. **La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: marco teórico y estudio empírico para el caso español**. Tesis doctoral, Universidad de Cantabria, 2008. Premiada y publicada en la serie Tesis por la Fundación de Cajas de Ahorro (FUNCAS) Madrid 2009.
- MORIARITY, S.; BARRON, F. H. A judgment-based definition of materiality. **Journal of Accounting Research**, v. 17, Supplement, p. 114-135, 1979. <http://dx.doi.org/10.2307/2490615>
- MORRIS, M. H.; NICHOLS, W. D. Consistency exceptions: materiality judgments and audit firm structure. **The Accounting Review**, v. 63, n. 2, p. 237-254, 1988.
- NELSON, M. W.; SMITH, S. D.; PALMROSE, Z-V. The effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions. **The Accounting Review**, v. 80, n. 3, p. 897-920, 2005.
- NG, T. B-P. Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds. **Auditing**, v. 26, p. 1, p. 71-89, 2007.
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU). **Problemas prácticos y cuestiones relacionadas con la aplicación de las normas internacionales de auditoría**, Mayo, 2008. Disponible en: <http://www.unctad.org>>. Acceso en: 05 jun. 2010.

PAGANO, R. R. **Estadística en las ciencias del comportamiento**. 7. ed. México: Thomson Learning Ibero, 2006.

PATILLO, J. W.; SIEBEL, J. D. Factors affecting the materiality judgment. **The CPA Journal**, v. 44, n. 7, p. 39-44, 1974.

PEÑA, D. **Fundamentos de estadística**. Madrid: Alianza Editorial, S. A., 2008.

PÉREZ LÓPEZ, C. **Métodos estadísticos avanzados con SPSS**. Madrid: Thomson, 2005.

RAMÍREZ CACHO, SERGIO IVÁN. **La materialidad en auditoría - Contexto internacional y situación en algunos países de la Comunidad Iberoamericana de Naciones: Estudio empírico para México**. Tesis Doctoral Inédita. Universidad de Cantabria, 2009.

ROBINSON, C.; FERTUCK L. Materiality: an empirical study of actual auditor decisions. **The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation**. Research Monograph Number 12, 1985.

SARBANES OXLEY ACT. U.S. House of representatives, Committee on Financial Services. **Public Law N° 107-204**, Washington, D.C.: Government Printing Office, 2002.

SANTA MARÍA PÉREZ, M. G. **Consideraciones psicológicas de la formación del juicio del auditor: la importancia relativa en la planificación de la auditoría**. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2001.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC). **Staff Accounting Bulletin 99: Materiality**, August, 1999. Disponible en: <<http://www.sec.gov>>. Acceso en: 05 jun. 2010.

SIERRA MOLINA, G.; ORTA PÉREZ, M. La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 34, n. 126, p. 731-754, 2005.

VICO MARTÍNEZ, A. **Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor**. Tesis Doctoral, Universitat Jaume I, 1997.

WARD, B. H. An investigation of the materiality construct in auditing. **Journal of Accounting Research**, v. 14, n. 1, p. 138-152, 1976. <http://dx.doi.org/10.2307/2490460>

WOOLSEY, S. M. Development of criteria to guide the accountant in judging materiality. **Journal of Accountancy**, v. 97, n. 2, p. 167-173, 1954.