

REVISTA

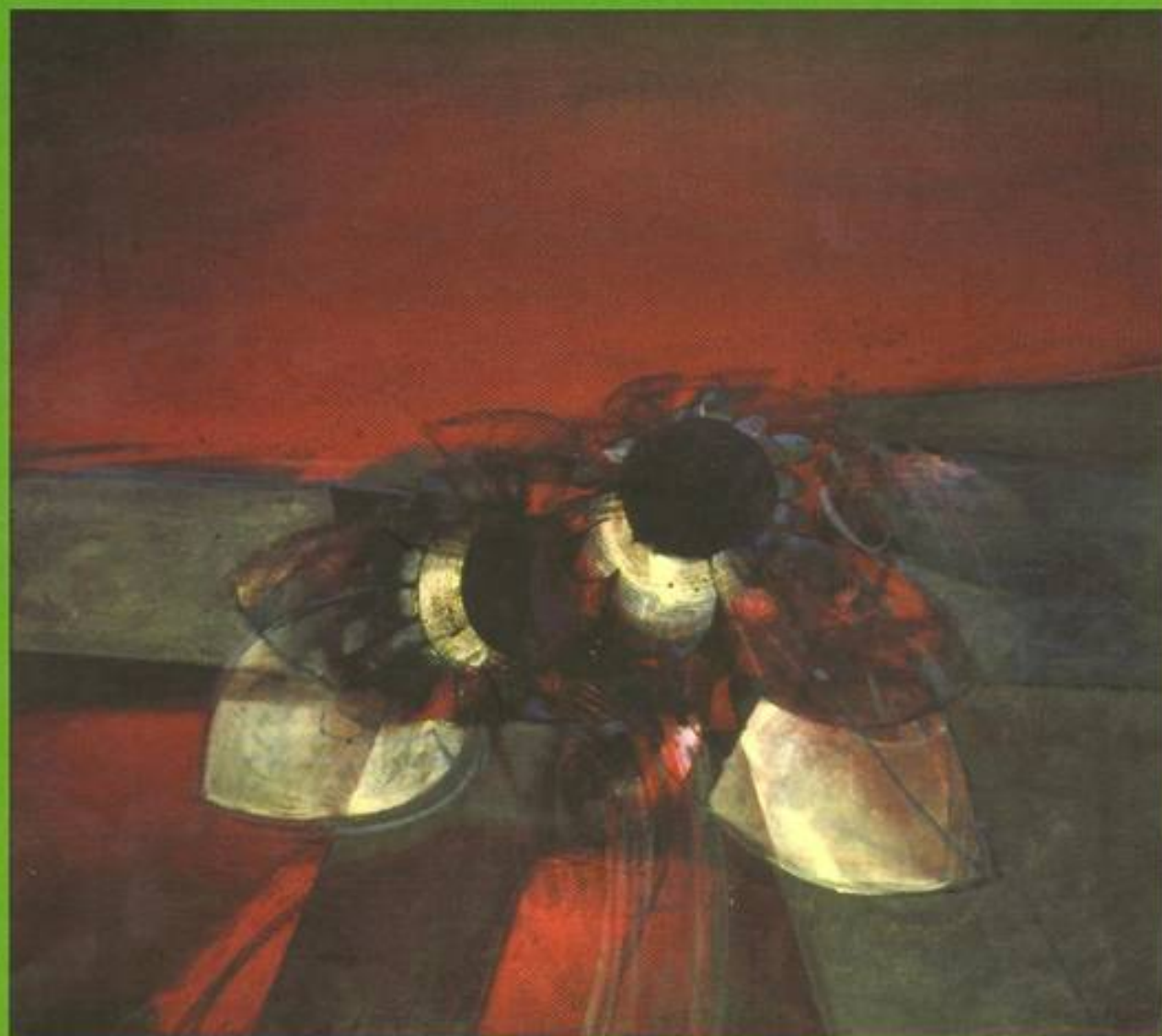
ISSN 0121-5051

# INNOVAR

E-ISSN 2248-6968

JOURNAL

REVISTA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES  
SOCIAL AND MANAGEMENT SCIENCES JOURNAL



ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTADURÍA PÚBLICA  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

Eneto - marzo de 2012, Vol. 22 núm. 43. Valor \$25.000

Covered by the Social Sciences Citation Index®



UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA  
SEDE BOGOTÁ  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTADURÍA PÚBLICA

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA  
Moisés Wasserman Lerner  
Rector general/Chancellor

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
Jorge Iván Bula Escobar  
Decano/Dean

ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN  
Y CONTADURÍA PÚBLICA  
Jorge Hernando Molano Velandia  
Director/Head of the School

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN  
Carlos Alberto Rodríguez Romero  
Coordinador académico/Academic coordinator

#### INNOVAR

REVISTA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES  
Edison Jair Duque Oliva  
Director y editor general/Editor in Chief

#### PROCESO EDITORIAL/EDITING PROCESS

Editor asociado/Associate editor  
Manfred Acero Gómez (eaacero@unal.edu.co)

Coordinadora editorial/Editorial coordinator  
Ruth Elena Cuasialpud (revinnova\_bog@unal.edu.co)

Corrección de estilo/Copyediting and Proofreading  
Marta Elena Reyes (eiena1422@gmail.com)

Traducciones/Translations: Edward Helber,  
Brigitte Gille de Rincón & Rodrigo Franco Morgero

Diagramación y diseño/Typesetting and design:  
Isabel Sandoval (sandovalisa@gmail.com)

Ilustraciones/Illustrations  
Laura Cabra (lauracabra@gmail.com),  
Michael Reyes (michaelrr@gmail.com) e  
Iván Benavides Carmona (ivanquoio@gmail.com)

Impresión y acabados/Printing and final art  
Editorial Universidad Nacional de Colombia



Innovar Vol. 22 núm. 43 incluye en su portada la obra del maestro David Manzur Londoño.

Manzur Londoño, David (1929/)  
Flores para un planeta. De la serie: elementos de una flor.  
1969. Pintura (Óleo/Tela) 154,6 cm x 123,5 cm.  
Reg. 6855. Colección Museo Nacional de Colombia.  
Foto: © Museo Nacional de Colombia/ Juan Camilo Segura.

Agradecemos al Museo Nacional de Colombia por su autorización, a Martha Lucía Alonso González por su amabilidad, a Diego Franco, y al maestro David Manzur.

#### SUSCRIPCIONES Y CANJE INTERNACIONAL:

Por favor comuníquese con la Coordinación de INNOVAR al correo electrónico: revinnova\_bog@unal.edu.co  
Página web: www.innovar.unal.edu.co  
Teléfono (57) (1) 3165000 ext. 12308, 12367.

# REVISTA INNOVAR JOURNAL

REVISTA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES · Vol. 22, núm. 43 · enero-marzo de 2012 · issn 0121-5051 e-issn 2248-6968

#### 3 Editorial

#### *Emprendimiento y gestión empresarial*

- 5 Análisis empírico de la financiación de nuevas empresas en Colombia  
BERNARDO BARONA-ZULUAGA & JORGE ALBERTO RIVERA-GODOY
- 19 Antecedentes y resultados de emprendimientos dinámicos en Chile: cinco casos de éxito  
CHRISTIAN A. CANCINO, FREDDY CORONADO & ANTONIO FARIAS
- 33 Desempeño de las empresas propiedad de sus trabajadores: ¿Un modelo de gobierno corporativo laboral?  
JOSEFINA FERNÁNDEZ-GUADAÑO

#### *Factor humano*

- 45 Para uma abordagem institucionalista do voluntariado – o caso do voluntário da Cruz Vermelha portuguesa  
ARMANDO FERNANDES & PAULO REIS MOURÃO
- 55 La participación en el mercado laboral de los cuidadores informales de personas mayores en España  
PABLO MOYA-MARTÍNEZ, FRANCISCO ESCRIBANO-SOTOS & ISABEL PARDO-GARCÍA

#### *Educación y docencia*

- 67 Instituciones de educación superior con ánimo de lucro en Colombia  
ALEXANDER GUZMÁN, JOSÉ MANUEL RESTREPO & MARÍA ANDREA TRUJILLO
- 77 Descentralización educacional en Chile: itinerario sin territorio  
MOYRA CASTRO-PAREDES
- 93 Terremoto 8.8: impacto en el desempeño académico de los alumnos de educación básica en Chile  
LEIDY Y. GARCÍA, ARCADIO A. CERDA, JAVIERA S. ACEITUNO & MARÍA F. MUÑOZ
- 105 Grupos estratégicos de universidades y su relación con el desempeño: el caso de Chile  
CLAUDIO THIEME, LUIS ARAYA-CASTILLO & SERGIO OLAVARRIETA
- 117 Gestión eficiente del tiempo de los universitarios: evidencias para estudiantes de primer curso de la Universidad de Zaragoza  
MIRIAM MARCÉN & NDEMÍ MARTÍNEZ-CARABALLO
- 131 Los foros de discusión y sus beneficios en la docencia virtual: recomendaciones para un uso eficiente  
ISABEL BUIL, BLANCA HERNÁNDEZ, F. JAVIER SESÉ & PILAR UROQUIZU

#### *Gestión tecnológica*

- 145 La cooperación en los procesos de transferencia de conocimiento científico-tecnológico en México. Una evidencia empírica  
VÍCTOR FERIA & ANTONIO HIDALGO
- 165 La adopción de las reformas cualitativas sobre materialidad en auditoría. Evidencia empírica de su uso y consecuencias en México y España  
SERGIO IVÁN RAMÍREZ-CACHO, FRANCISCO JAVIER MARTÍNEZ-GARCÍA & JAVIER MONTOYA-DEL-CORTE

#### *Medioambiente y desarrollo*

- 179 Hacia un modelo integrador de los antecedentes y consecuencias de la proactividad medioambiental en las organizaciones  
ELENA FRAJ-ANDRÉS, JORGE MATUTE-VALLEJO & ANTONIO RUEDA-MANZANARES

#### *Reseñas críticas*

- 197 Modelo de costos medioambientales contables. Metodología y caso industria maquiladora, María Eugenia De la Rosa Leal, México
- 197 Decisiones de inversión y financiación en empresas del sector turístico, José Juan Déniz Mayor, España
- 198 Making invisible bureaucracy visible. A guide to assessing and changing organizational culture, Enric Serradell, España
- 199 Preparación y análisis de proyectos de inversión: manual de uso rápido, Karol Solís Ávila, México

#### *Información editorial*

- 203 Información editorial
- 205 Pautas para colaboradores

Contenido

THE ADOPTION OF QUALITATIVE REFORMS REGARDING  
MATERIALITY AND AUDITING. EMPIRICAL EVIDENCE ON THEIR USE  
AND CONSEQUENCES IN MEXICO AND SPAIN

**ABSTRACT:** The world financial crisis has once again shown the need for more and better measures to update the framework that regulates rules for drafting and auditing of financial information published by companies. Among those measures, the article focuses on issuance of the new Revised and Reedited International Norm on materiality (Norma Internacional de Auditoría Revisada y Reeditada sobre materialidad - NIARR 450), which came into effect on December 15, 2009. It establishes a significant change regarding the need to consider a series of factors when evaluating the significance of incidents detected in the financial information, which, while not numerically significant, due to their particular nature and characteristics, must be corrected, or if not, specified as provisos in the auditing report. The article specifically presents empirical evidence on the tendency shown by a group of auditors in Mexico and Spain regarding effective use of those factors, along with their opinion about the consequences that could arise in certain auditing spheres. While the results are generally positive in terms of evaluating acceptance of the new NIARR 450, there are nonetheless different degrees of agreement among the auditors from both countries about effective use of the qualitative factors of materiality. At the same time, these diverse degrees of consensus can be seen in their opinion on the consequences for informative content, use and understandability of auditing opinions, as well as the reliability, transparency and relevance of financial statements.

**KEYWORDS:** Qualitative factors, relative importance, international auditing norms, international financial crisis.

L'ADOPTION DES RÉFORMES QUALITATIVES DE LA MATÉRIALITÉ  
EN AUDIT. EVIDENCE EMPIRIQUE DE LEUR UTILISATION ET  
CONSÉQUENCES AU MEXIQUE ET EN ESPAGNE

**RÉSUMÉ :** La crise financière mondiale a de nouveau signalé la nécessité de recourir à des mesures, meilleures et plus importantes, pour actualiser le cadre de régulation des normes d'élaboration et d'audit de l'information financière publiée par les entreprises. Cet article se centre, parmi ces mesures, sur l'émission de la Nouvelle Norme Internationale d'Auditorat Révisée et Rééditée concernant la matérialité (NIARR 450), qui est entrée en vigueur le 15 décembre 2009. Comme importante nouveauté, cette norme établit la nécessité de considérer une série de facteurs qualitatifs lors de l'évaluation de la significativité des incidences détectées dans l'information financière qui, bien que n'étant pas numériquement significatives, pour leur nature et leurs circonstances particulières, doivent être corrigées, ou au contraire, révélées pour leur précision dans le rapport d'auditorat. Une évidence empirique est concrètement présentée concernant la prédisposition démontrée par un groupe d'auditeurs du Mexique et d'Espagne pour l'utilisation effective de ces facteurs, ainsi que leur opinion sur les conséquences qui pourraient en dériver dans certains cadres de l'auditorat. Bien que les résultats obtenus soient généralement positifs pour valoriser l'acceptation de la nouvelle NIARR 450, ceux-ci indiquent, plus particulièrement, différents degrés d'accord pour l'utilisation effective des facteurs qualitatifs de la matérialité entre les auditeurs des deux pays. De même, ces différents degrés de consensus sont manifestes dans leur opinion sur les conséquences que le fait produirait sur le contenu informatif, l'utilité et la compréhensibilité des rapports d'auditorat, ainsi que sur la fiabilité, la transparence et l'importance des états financiers.

**MOTS-CLEFS :** facteurs qualitatifs, importance relative, normes internationales d'audit, crise financière internationale.

A ADOÇÃO DAS REFORMAS QUALITATIVAS SOBRE A  
MATERIALIDADE EM AUDITORIA. EVIDÊNCIA EMPÍRICA DE SEU USO  
E CONSEQUÊNCIAS NO MÉXICO E NA ESPANHA

**RESUMO:** A crise financeira mundial voltou a pôr em destaque a necessidade de contar com maiores e melhores medidas que atualizem o marco que regula as pautas de elaboração e auditoria da informação financeira publicada pelas empresas. Dentre essas medidas, o artigo enfoca a emissão da nova Norma Internacional de Auditoria Revisada e Reeditada sobre a materialidade (NIARR 450), que entrou em vigor em dia 15 de dezembro de 2009. Nela, como importante novidade, estabelece-se a necessidade de considerar uma série de fatores qualitativos ao avaliar a relevância das incidências detectadas na informação financeira que, apesar de não terem numericamente significativas, devido à sua natureza e circunstâncias particulares, devem ser corrigidas, ou, ao contrário, reveladas como garantias no relatório de auditoria. Em concreto, apresenta-se evidência empírica em torno à utilização efetiva de tais fatores, assim como a sua opinião sobre as consequências que daí poderiam derivar-se em certos âmbitos da auditoria. Os resultados obtidos, ainda que em geral sejam positivos de forma a valorizar a aceitação da nova NIARR 450, em particular mostram diferentes graus de acordo com a utilização efetiva dos fatores qualitativos da materialidade entre os auditores de ambos países. Da mesma forma, estes distintos graus de consenso manifestam-se em sua opinião sobre as consequências que este fato produziria sobre o conteúdo informativo, sobre a vantagem e sobre a compreensão do juízo de auditoria, assim como sobre a fiabilidade, a transparência e a relevância dos estados financeiros.

**PALAVRAS CHAVE:** fatores qualitativos, importância relativa, normas internacionais de auditoria, crise financeira internacional.

CLASIFICACIÓN JEL: M21, M42, M48.

RECIBIDO: febrero de 2010 ACEPTADO: febrero de 2011.

CORRESPONDENCIA: Sergio Ramírez, Facultad de Contabilidad y Administración Campus Manzanillo, Universidad de Colima, México.

CITACIÓN: Ramírez-Cacho, S. I., Martínez-García, F. J. y Montoya-del-Corte, J. (2012). La adopción de las reformas cualitativas sobre materialidad en auditoría. Evidencia empírica de su uso y consecuencias en México y España. *Innovar*, 22(43), 165-178.

## La adopción de las reformas cualitativas sobre materialidad en auditoría. Evidencia empírica de su uso y consecuencias en México y España

**Sergio Iván Ramírez-Cacho**

Profesor e investigador de la Universidad de Colima, México.

Doctor en Contabilidad y Auditoría.

Correo electrónico: sergio\_cacho@uclm.mx

**Francisco Javier Martínez-García**

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad, Departamento de Administración de Empresas, Universidad de Cantabria, España.

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.

Correo electrónico: francisco.martinez@unican.es

**Javier Montoya-del-Corte**

Profesor Contratado Doctor, Departamento de Administración de Empresas,

Universidad de Cantabria, España. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.

Correo electrónico: javier.montoya@unican.es

**RESUMEN:** La crisis financiera mundial ha vuelto a poner de manifiesto la necesidad de contar con mayores y mejores medidas que actualicen el marco que regula las pautas de elaboración y auditoría de la información financiera publicada por las empresas. De entre esas medidas, el artículo se enfoca en la emisión de la nueva Norma Internacional de Auditoría Revisada y Reeditada sobre materialidad (NIARR 450), que entró en vigor el pasado 15 de diciembre de 2009. En ella, como importante novedad, se establece la necesidad de considerar una serie de factores cualitativos al evaluar la significatividad de aquellas incidencias detectadas en la información financiera que, a pesar de no ser numéricamente significativas, debido a su naturaleza y circunstancias particulares, deben ser corregidas o, por el contrario, reveladas como salvedades en el informe de auditoría. En concreto, se presenta evidencia empírica en torno a la predisposición mostrada por un grupo de auditores de México y España acerca de la utilización efectiva de dichos factores, así como a su opinión sobre las consecuencias que de ello podrían derivarse en ciertos ámbitos de la auditoría. Los resultados obtenidos, aunque en general son positivos de cara a valorar la aceptación de la nueva NIARR 450, en particular muestran diferentes grados de acuerdo con la utilización efectiva de los factores cualitativos de la materialidad entre los auditores de ambos países. De igual forma, estos distintos grados de consenso se manifiestan en su opinión sobre las consecuencias que este hecho produciría sobre el contenido informativo, la utilidad y la comprensibilidad del dictamen de auditoría, así como sobre la fiabilidad, la transparencia y la relevancia de los estados financieros.

**PALABRAS CLAVE:** factores cualitativos, importancia relativa, normas internacionales de auditoría, crisis financiera internacional.

## Introducción<sup>1</sup>

### Crisis financiera y crisis de confianza en la industria auditora mundial

La reciente crisis financiera que afecta al mundo entero, caracterizada, entre otras cosas, porque los sistemas de auditoría no fueron capaces de prevenir las maniobras contables que algunas grandes corporaciones bancarias perpetraron, ha desencadenado un desequilibrio económico en las principales potencias mundiales y, como consecuencia, en el resto de los países.

Entre algunos ejemplos ilustrativos de esta nueva oleada de macrofraudes financieros, se citan eventos como la desaparición de algunas compañías muy emblemáticas en Estados Unidos como Freddie Mac, Fannie Mae, Lehman Brothers o el fraude Madoff (FDIC, 2008; Martínez *et al.*, 2010, p. 80) que hicieron saltar las alarmas para anunciarnos que a causa de malos manejos y fraudes no detectados oportunamente por sus auditores, la economía mundial se encontraba en la antesala de lo que hoy es una crisis financiera consumada. Esta situación recuerda que el enfoque previsional pregonado por la actividad auditora no está al nivel de las expectativas ni del nivel de confianza que la sociedad espera, por lo que, ahora más que nunca, su credibilidad como agente garantizador de la fiabilidad sobre la información que el sistema financiero produce y requiere está en duda.

Ante esta realidad, la urgencia por recuperar la estabilidad en el sistema ha incrementado el esfuerzo por abordar la revisión del marco normativo con el objetivo de que la función auditora se aproxime a las expectativas y al nivel de transparencia requerido por los mercados y los usuarios. En consecuencia, hemos asistido a la aparición de nuevos mecanismos que pretenden recuperar la confianza perdida en la auditoría. De este modo, algunos de los organismos públicos más representativos han hecho sus deberes con la emisión, por ejemplo, del SAB 99 "Materiality" (SEC, 1999) o de la ley Sabarnes-Oxley (SOX, 2002) en el ámbito norteamericano; de la Octava Directiva de Auditoría (CE, 2006) en el contexto europeo; de la emisión de la Ley 1314 (2009) de Colombia, o la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en México (IMCP, 2009), entre otras.

Como ejemplo de los esfuerzos realizados por parte de los organismos privados, los autores de este documento citan a la International Federation of Accountants (IFAC),

máximo representante del colectivo contable, y auditor que inició un proceso de *revisión y reedición* del marco regulatorio de la auditoría, actualizando las NIA que regulan el control de la calidad, la independencia, la prevención y detección de fraudes y la materialidad, entre otras.

Precisamente, la materialidad<sup>2</sup>, al ser una de las principales características de la información financiera y un instrumento que sirve a los auditores para planificar, desarrollar y culminar su trabajo mediante la emisión del informe, se convirtió en una prioridad en la agenda de la IFAC, manifestándolo a través de los procesos de *revisión y reedición* a los que fue sometida la NIA 320: "La materialidad en auditoría" (IFAC, 2008, pp. 396-398), pues como ya advirtiera el director de la SEC, Arthur Levitt (1998), entre otros, la materialidad estaba siendo cuantitativamente utilizada por los auditores, en complicidad con las compañías, para manipular los beneficios y elaborar fraudulentos estados financieros que contribuyesen a lograr los objetivos empresariales.

Así pues, en el panorama mundial se observa la presencia de mayores y mejores medidas de control, regulación y supervisión sobre las empresas, que persiguen fortalecer el marco regulatorio y contribuir a restablecer la confianza en la información financiera, en general, y en la labor de la profesión auditora, en particular (ONU, 2008, p. 13; losco, 2009).

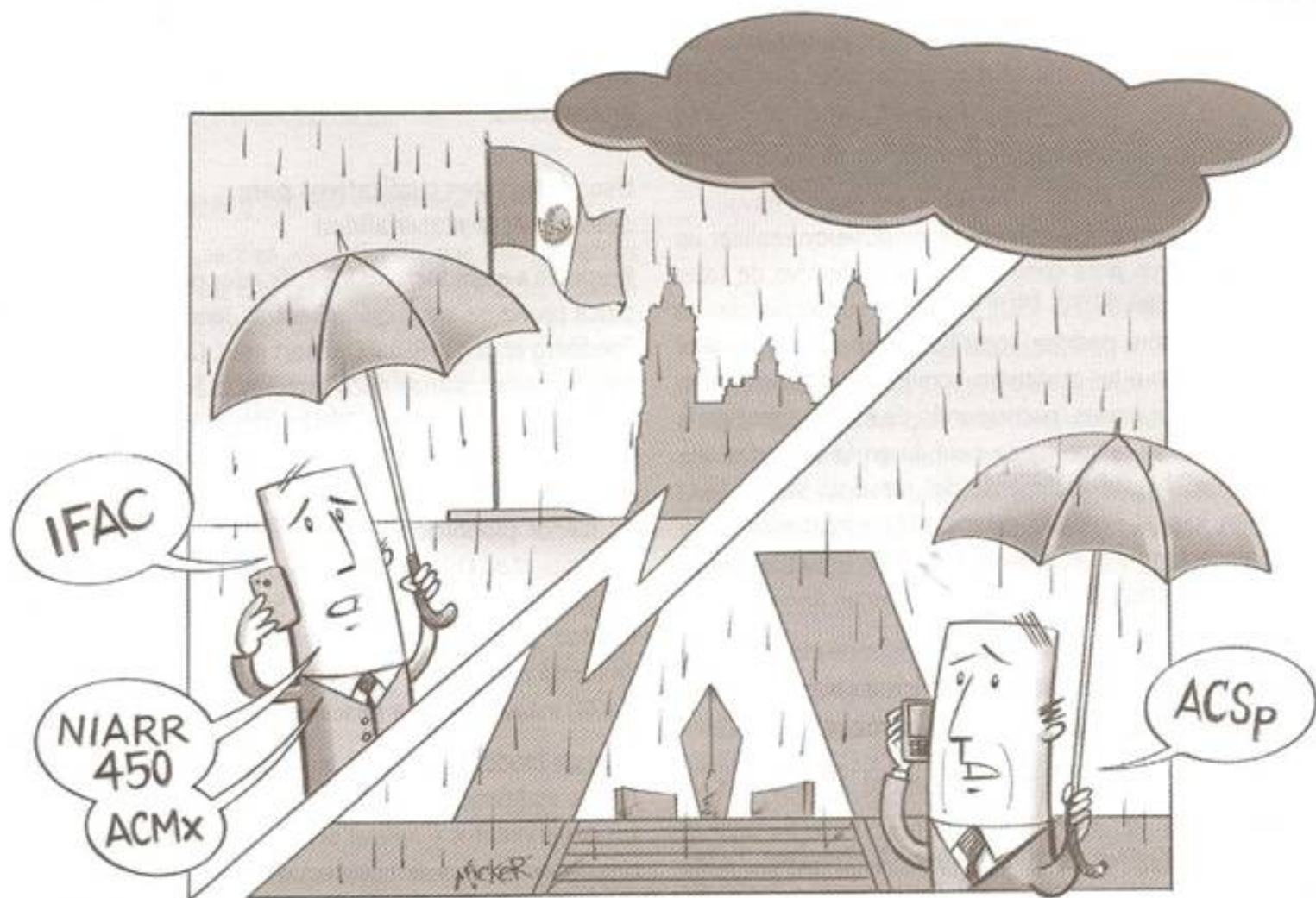
En este artículo se presenta evidencia empírica sobre uno de los resultados surgidos con el proceso de *revisión y reedición* a los que la IFAC sometió a la NIA 320. Específicamente, se hará referencia a los factores cualitativos que contiene la nueva NIA 450 (revisada y reeditada): "La evaluación de las incidencias detectadas durante la auditoría", en lo sucesivo NIARR 450 (IFAC, 2009, pp. 379-390).

### La evolución de la normativa internacional sobre materialidad

La actualización de la NIA 320, y por ende su importancia, se justifica en los siguientes motivos: 1) es un concepto *sine qua non* en los marcos normativos de la contabilidad y de la auditoría en todo el mundo; 2) está presente y desempeña un papel decisivo en todo el proceso por el que transcurre la información financiera, desde que esta es elaborada por las empresas hasta que es comunicada al exterior y llega a los usuarios; 3) en las etapas de planificación y ejecución, es utilizada por los auditores como una herramienta básica para establecer el límite entre lo que

<sup>1</sup> Los autores agradecen las valiosas sugerencias y comentarios realizados por los árbitros en el proceso de revisión de este trabajo.

<sup>2</sup> En lo sucesivo, se hará referencia indistintamente al concepto de materialidad o importancia relativa.



es y lo que no es significativo, a fin de planear y ejecutar adecuadamente la revisión y verificación de los estados financieros; 4) en la culminación de la auditoría adquiere una relevancia particular, pues es en esta fase donde se erige en 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.

Ante la trascendencia de este concepto, llama la atención que, al amparo de una normativa con ciertas lagunas evidentes, entre los auditores ha existido una fuerte tradición de formar los juicios y tomar las decisiones de importancia relativa sobre bases únicas y exclusivamente cuantitativas. Esta forma de aplicar la importancia relativa 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. De forma específica, esta manera que se podría calificar de

conformista al utilizar el concepto de importancia relativa en los trabajos de auditoría, 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 las utilidades o beneficios pronosticados. Esta situación, junto con otras, ha contribuido a generar una gran crisis de confianza social en la función que los auditores como colectivo profesional tienen encomendada (Levitt, 1998; Ng, 2007; Martínez García *et al.*, 2008; Montoya del Corte, 2008; Brown, 2009).

En respuesta a las lagunas normativas y a los vacíos conceptuales aludidos anteriormente, la IFAC, entre otras reformas, 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 importancia relativa. Es decir, que defiende que la naturaleza y las circunstancias concretas que rodean las incidencias en la información financiera deben estar también presentes, y tomar importancia, en la formación de juicios y en la toma de decisiones por parte de los auditores.

En este sentido, 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 que los auditores deberían tomar en cuenta al evaluar la significatividad de aquellas incidencias que cuantitativamente pueden no ser tan importantes.

Ante esta situación, los autores se propusieron realizar un estudio empírico para conocer si el uso efectivo de tales factores cualitativos (FC-450), y algunas consecuencias de su consideración, podrían contribuir a aportar más valor y calidad tanto a las auditorías como a los estados financieros de las empresas, 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, lo cual, sin duda, estimularía los mercados financieros y reactivaría la economía actualmente sumergida en una etapa de crisis.

### Revisión de la literatura empírica previa sobre la vertiente cualitativa de la materialidad

Por su trascendencia, la materialidad en auditoría es un concepto que ha sido investigado ininterrumpidamente desde la segunda mitad del siglo XX (Woolsey, 1954). Como fruto de esa intensa labor, las encuestas, los experimentos y los estudios de archivos históricos se consideran las metodologías más adecuadas para la investigación empírica sobre el tema. Todas las líneas de investigación sobre el tópico han tratado de encontrar –mediante el análisis de auditores, firmas auditoras, empresas auditadas y otros actores que participan en la vida empresarial– pautas generales que normen el juicio profesional y las decisiones de los auditores al momento de aplicar las directrices de materialidad durante la etapa de emisión de informe.

Para dilucidar mejor dicha circunstancia, a continuación se resumen algunos de los trabajos más representativos que se han proyectado en determinar algunas partidas consideradas para establecer los niveles de materialidad.

### Partidas generalmente utilizadas para determinar la materialidad

La partida que con mayor recurrencia se cita en la literatura revisada para determinar los umbrales o niveles de materialidad es el uso de un importe que se obtiene mediante la aplicación de un porcentaje, generalmente entre el 5 y el 10%, sobre la utilidad neta (Robinson y Fertuck, 1985; Chewning *et al.*, 1989; Carpenter y Dirsmith, 1992; Costigan y Simon, 1995; Blokdiik *et al.*, 2003), entre otros. No obstante, la tendencia sobre la utilidad neta (Messier, 1981 y 1983; Friedberg *et al.*, 1989, entre otros), la

utilidad bruta (Woolsey, 1954; García Delgado, 1994) y la utilidad por acción (Rose *et al.*, 1970) también son algunas variables muy recurridas para establecer los niveles de materialidad.

### Uso de factores cualitativos para determinar la materialidad

Respecto a estos factores identificados por la literatura empírica previa, se tiene que, mientras Jennings *et al.* (1987), Friedberg *et al.* (1989) y DeZoort *et al.* (2003) señalan que son complementarios a los factores cuantitativos, Mayper *et al.* (1989), Carpenter y Dirsmith (1992) mencionan que son utilizados en la misma medida. En cambio, Krogstad *et al.* (1984), por ejemplo, determinan que son considerados en menor proporción que la utilidad neta. Por su parte, Jennings *et al.* (1987) afirman que el tipo de partida donde se detecta la incidencia influye en las decisiones de materialidad; Bates *et al.* (1982) señalan que sólo se considera de forma parcial y, por el contrario, Boatsman y Robertson (1974) establecen una relación totalmente inversa.

De este modo, tras revisar algunos informes, manuales de firmas auditoras y estados financieros, llevar a cabo ciertos experimentos y aplicar sendos cuestionarios, las investigaciones previas demuestran que los siguientes factores han sido identificados como algunos de los que tienen la capacidad de influir en las decisiones de materialidad que hacen los auditores:

- La precisión de los ajustes de auditoría propuestos (Nelson *et al.*, 2005; Ng 2007).
- La relación entre el efecto de la utilidad neta y alguna partida (Robinson y Fertuck, 1985; Chewning *et al.*, 1989; Carpenter y Dirsmith, 1992).
- El efecto sobre la tendencia de la utilidad, que además se considera un factor cualitativo que amplía la evaluación cuantitativa de la materialidad (Messier, 1983; Carpenter y Dirsmith, 1992; Costigan y Simon, 1995).
- El efecto sobre la tendencia de la utilidad por acción (Krogstad *et al.*, 1984; Carpenter y Dirsmith, 1992).
- La complejidad o la rutina de las transacciones financieras analizadas (Carpenter y Dirsmith, 1992; Carpenter *et al.*, 1994).
- La presentación de las partidas en los estados financieros (Costigan y Simon, 1995; Bernardi y Pincus, 1996; Brown, 2009).
- La magnitud de las incidencias, ya que puede influir en las decisiones sobre registrar o no registrar los ajustes de auditoría propuestos (Wright y Wright, 1997; Ng, 2007).

- Los cambios en la normativa contable y de auditoría aplicable, pues según Morris *et al.* (1984), Morris y Nichols (1988) y Chewning *et al.* (1989), influyen en las decisiones de materialidad de los auditores.

#### Factores relacionados con las empresas auditadas

De igual manera, se han identificado que los siguientes factores relacionados con las empresas auditadas pueden influir sobre las decisiones de materialidad:

- El tamaño de la empresa auditada, pues trabajos como los de Costigan y Simon (1995), Wright y Wright (1997) y Blokdiik *et al.* (2003) demostraron que su relación con alguna partida es una variable que influye en la formación de juicios sobre materialidad.
- El riesgo de litigio de la empresa auditada (Arnold *et al.*, 1999).
- El tipo de industria al que pertenece la empresa auditada (Braun, 2001)

#### Factores relacionados con las firmas auditoras y los auditores

Por último, algunas investigaciones demostraron que las siguientes características personales y profesionales, tanto de los auditores como de las firmas auditoras, pueden influir en las decisiones de materialidad:

- El tamaño de la firma auditora es un factor muy controvertido, pues trabajos como los de Woolsey (1954), Messier (1983), Chewning *et al.* (1989) o Blokdiik *et al.* (2003) demostraron que es un elemento que influye en las decisiones de materialidad que realizan los auditores.
- La estructura de la firma auditora (orgánica, mixta o mecanicista) es una circunstancia señalada por algunos investigadores como un factor que puede influir tanto las decisiones sobre materialidad (Morris y Nichols, 1988; Fesler y Hagler, 1989; Costigan y Simon, 1995; Elder y Allen, 1998; Gleason y Mills, 2002; Liu y Mittelstaed, 2002), como el registro u omisión de ciertos ajustes propuestos por los auditores (Iceman y Hillison, 1991; Carpenter *et al.*, 1994).
- En cuanto a la experiencia de los auditores, mientras Carpenter y Dirsmith (1992), Bernardi y Arnold (1994), Carpenter *et al.* (1994), García Delgado (1994), Santa María Pérez (2001) y Nelson *et al.* (2005) consideran que es un factor que contribuye a explicar los juicios de materialidad, Estes y Reames (1988) afirman que influye en el nivel de revelación de los niveles de materialidad utilizados; Messier (1983) y Krogstad *et al.* (1984)

aseguran que justifica la fiabilidad de sus decisiones, y Mayper (1982) no encuentra relación alguna.

- Finalmente, respecto a la edad, Estes y Reames (1988), entre otros, lograron demostrar que es un factor que también incide en las decisiones de materialidad que llevan a cabo los auditores.

#### Objetivos, metodología y planteamiento

Al tratarse de una norma internacional, el objetivo del trabajo que se presenta se centró en analizar de forma comparada la posición que mantienen los auditores de dos países diferentes, en concreto, de México (ACMx) y España (ACSp), en cuanto a la utilización efectiva de los FC-450 y las consecuencias que de ello podrían derivarse, obteniendo así evidencia de su proximidad o lejanía (*gap*) en la consideración de estas dos cuestiones.

Como se observa en la tabla 1, los objetivos específicos y las hipótesis planteadas permitieron obtener evidencia empírica sobre: 1) el grado de acuerdo respecto al uso de los FC-450 ( $H_0^1$ ) y 2) las consecuencias que, si se hace uso efectivo de tales factores, los auditores esperan que se produzcan sobre el desarrollo y los resultados del servicio de auditoría ( $H_0^2$ ) y sobre la calidad de la información financiera emitida por las empresas auditadas ( $H_0^3$ ).

La metodología empleada para el contraste de las hipótesis toma como referencia los trabajos de García Benau *et al.* (2000) y Montoya del Corte (2008). Por tanto, para determinar si podía afirmarse que la valoración media manifestada por ambos colectivos respecto a ciertas preguntas que se les plantearon difería entre sí de forma notable, se utilizó el contraste estadístico de la Prueba T para muestras independientes, que contrasta la igualdad de medias entre dos muestras independientes, de tal manera que:  $H_0: \mu_1 = \mu_2$  y  $H_1: \mu_1 \neq \mu_2$ . Es decir, que si dichos valores resultaban estadísticamente distintos, se pondría de manifiesto que la percepción de unos y otros era significativamente diferente a niveles del 5%. 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 en ambos países se utilizó un cuestionario que contenía tres bloques de preguntas, el cual se diseñó para que fuera contestado como una encuesta de respuesta anónima (ver anexo 1).

El primer bloque contenía una serie de cuestiones enfocadas a conocer ciertos atributos de los sujetos encuestados, específicamente: género, formación, certificación, años de

TABLA 1. Objetivos específicos e hipótesis del estudio empírico.

Primer objetivo e hipótesis	
Comparar el grado de acuerdo existente entre los auditores de México (ACMx) y España (ACSp) respecto a:	
La utilización efectiva de los FC-450.	H <sub>0</sub> <sup>1</sup> : Los ACMx y los ACSp presentan el mismo grado de acuerdo respecto a la utilización efectiva de los FC-450.
Segundo objetivo e hipótesis	
Comparar el grado de acuerdo existente entre los auditores de México (ACMx) y España (ACSp) respecto a:	
Las consecuencias que se podrían derivar de la utilización efectiva de los FC-450, particularmente sobre el desarrollo y los resultados de la auditoría como servicio.	H <sub>0</sub> <sup>2</sup> : Los ACMx y los ACSp presentan el mismo grado de acuerdo respecto a las consecuencias que se podrían derivar sobre el desarrollo y los resultados de la auditoría como servicio a partir de la utilización efectiva de los FC-450.
Las consecuencias que se podrían derivar de la utilización efectiva de los FC-450, particularmente sobre la calidad de la información financiera publicada por las empresas auditadas.	H <sub>0</sub> <sup>3</sup> : Los ACMx y los ACSp presentan el mismo grado de acuerdo respecto a las consecuencias que se podrían derivar sobre la calidad de la información financiera publicada por las empresas auditadas a partir de la utilización efectiva de los FC-450.

Fuente: elaboración propia.

experiencia, forma de ejercer la auditoría (como contador público independiente, como socio de una firma de contadores o ambas), facturación individual o de la sociedad, años de experiencia, número y tipos de empresas auditadas (institución cotizada o pública, financiera, de seguros o ninguna de las anteriores).

El segundo bloque incluía 12 preguntas, cada una de ellas relacionada con los FC-450 que los auditores deberán considerar al momento de formar sus juicios, y tomar sus decisiones sobre la forma en que las incidencias detectadas que no sean corregidas impactarían en los estados financieros y, por tanto, en el dictamen de auditoría (IFAC, 2008, pp. 392-396). Estas preguntas estaban relacionadas con la H<sub>0</sub><sup>1</sup>.

El tercer bloque incluía 23 preguntas, cada una de ellas relativa a distintas consecuencias que, una vez iniciada la vigencia de la NIARR 450, se considera que podrían repercutir en los diferentes ámbitos de la función de auditoría que se han explicado anteriormente. Estas preguntas estaban relacionadas, entre otras, con las H<sub>0</sub><sup>2</sup> y con la H<sub>0</sub><sup>3</sup>.

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.

Por otra parte, a través del índice alfa de Cronbach (1951), se determinó que las respuestas de los sujetos a las preguntas de los bloques II y III cumplieran con la requerida fiabilidad, obteniendo, de acuerdo con Hair *et al.* (2004, p. 394) y Pérez López (2005, p. 693), excelentes resultados y, por tanto, evidenciando que el cuestionario tenía una gran consistencia interna.

Como se observa en la tabla 2, las muestras analizadas estuvieron constituidas por aquellos sujetos que potencialmente tienen la facultad de emitir dictámenes de auditoría en ambos países, pues son los que en última instancia deciden el contenido y, por tanto, las salvedades por introducir en los mismos. Específicamente, en México, fueron 101 contadores públicos certificados afiliados al Instituto

TABLA 2. Ficha técnica de la encuesta en México y España.

Ámbito geográfico	Nacional (México)	Nacional (España)
Universo	8.267 contadores públicos certificados (CPC) afiliados al IMCP.	4.474 auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), como ejercientes.
Sujetos	Auditores (CPC) adscritos al IMCP.	Auditores ejercientes a título individual y socios de alguna sociedad.
Método para obtener la información	Encuesta por medios electrónicos (Internet).	Encuesta por correo postal.
Selección de la muestra	Envío único: distribución masiva <i>online</i> a toda la población.	Primer envío: distribución masiva por vía postal a toda la población. Segundo envío (recordatorio): aleatorio y proporcional a la forma de ejercicio de la actividad
Periodo de la encuesta	6 de octubre 2008 al 30 de abril 2009.	6 de marzo al 22 de junio de 2007.
Tamaño de la muestra	101 encuestas válidas.	352 encuestas válidas.
Error muestral	± 9,69%	± 5,01%
Nivel de confianza	95% (z = 1,96) para el caso más desfavorable p = q = 0,5	95% (z = 1,96) para el caso más desfavorable p = q = 0,5
Tratamiento de los datos	SPSS v.15.0	SPSS v.15.0

Fuente: elaboración propia.



Mexicano de Contadores Públicos (ACMx), y en España, 352 individuos inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ACSp).

## Contraste de las hipótesis y sus resultados

### El uso efectivo de los FC-450: una comparación entre los auditores de México y España

Para comenzar, en la tabla 3 se recogen los resultados obtenidos en México y en España con respecto al grado de acuerdo que los auditores manifestaron en cuanto al uso efectivo de los FC-450, mostrando de forma comparativa el valor medio que alcanzan de forma conjunta e individual ( $\bar{X}$ ), el porcentaje de acuerdo que resulta del análisis de frecuencias alcanzado por cada factor (FREC), así como si la diferencia entre la valoración media dada en cada país es estadísticamente significativa ( $P_v \leq \alpha$ ).

Como puede observarse en la tabla 3, lo primero que llama la atención es que para todos los FC-450 los valores medios de los ACMx (3,71) son mayores que los valores

medios de los ACSp (3,17). Además, las diferencias son estadísticamente significativas en todos los casos, a excepción del FC-11.

Por cuestiones de espacio, únicamente se analizarán los factores que obtuvieron las valoraciones medias más elevadas y más bajas.

El FC-11 es el único que no presenta una diferencia estadísticamente significativa. En ambos países, la frecuencia de acuerdo fue muy elevada (Mx=61,10, Sp=72,50), y al interpretar los valores medios alcanzados (Mx=3,73, Sp=3,53) en los dos grupos, se encuentra una posición muy próxima al acuerdo respecto a introducir salvedades en el informe de auditoría por incidencias cuantitativamente no significativas, pero que consistan en la omisión de una información no exigida por el marco de información financiera aplicable pero relevante, a juicio del auditor, para comprender la situación financiera, los resultados o los flujos de caja de la empresa.

De las otras once circunstancias cualitativas planteadas, entre las que mejor han sido valoradas en ambos países se encuentran los FC-6 (Mx=3,98, Sp= 3,59) y FC-7 (Mx=3,76,

TABLA 3. Opiniones de los ACMx y los ACSp respecto al uso efectivo de los FC-450.

Factores cualitativos (FC-450)	Total $\bar{X}$	México		España	
		$\bar{X}$	Frec.	$\bar{X}$	Frec.
1. *Conlleve algún incumplimiento normativo.	3,25	3,60	63,60	3,15	47,40
2. *Conlleve el incumplimiento de algún requisito establecido en un contrato de financiación u otro tipo de contrato.	2,81	3,50	61,70	2,61	23,50
3. *Se relacione con una incorrecta selección o aplicación de una política contable cuyo efecto no es significativo en el periodo actual, pero es probable que sea significativo en futuros periodos.	3,49	3,89	77,70	3,37	54,80
4. *Oculte un cambio en la tendencia de la utilidad o en la tendencia de otras variables, especialmente en el contexto de las condiciones económicas generales y del sector.	3,44	3,88	70,70	3,31	52,20
5. *Afecte los ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la empresa, los resultados de las operaciones o los flujos de caja.	3,20	3,68	69,70	3,07	41,60
6. *Afecte la información segmentada presentada en los estados financieros (por ejemplo, si está vinculada con un segmento del negocio especialmente importante en las operaciones o en la rentabilidad de la empresa).	3,67	3,98	64,10	3,59	64,10
7. *Conlleve un incremento en la remuneración de los administradores, por ejemplo, asegurando que se cumplen los requisitos para la obtención de premios, bonos u otros incentivos.	3,42	3,76	49,00	3,32	49,00
8. *Consista en una incorrecta clasificación de saldos entre partidas que deben presentarse de forma separada en los estados financieros (por ejemplo, otros beneficios)	2,85	3,38	57,70	2,70	25,00
9. *Sea significativa con respecto a revelaciones previas de información por parte del cliente (por ejemplo, la utilidad prevista).	2,87	3,62	62,60	2,66	27,10
10. *Se relacione con transacciones efectuadas con terceros específicos (por ejemplo, terceros vinculados con los administradores de la empresa).	3,36	3,65	62,30	3,28	50,70
11. Consista en la omisión de una información no exigida por el marco de información financiera aplicable pero relevante, a juicio del auditor, para comprender la situación financiera, los resultados o los flujos de caja de la empresa.	3,57	3,73	61,10	3,53	72,50
12. *Afecte otras informaciones reveladas en documentos que acompañan a los estados financieros auditados, y que es razonable que puedan influir en las decisiones económicas de los usuarios.	3,53	3,86	71,50	3,43	60,00
13. Promedio general		3,71		3,17	

□ Diferencia estadísticamente significativa al 5%, detectada mediante las pruebas T de Student y U de Mann-Whitney para muestras independientes.  
Fuente: elaboración propia.

Sp=3,32). A la luz de estos resultados, se señala que, si bien los ACMx significativamente más que los ACSp, ambos grupos tienden a estar de acuerdo con introducir salvedades cuantitativamente no significativas, siempre que las mismas *afecten la información segmentada presentada en los estados financieros* (FC-6), o bien *que conlleven un incremento en la remuneración de los administradores* (FC-7). Finalmente, se detecta que tanto de forma general (FC-1=3,25) y (FC-5=3,20), como de manera particular entre los ACSp (FC-1=3,15) y (FC-5=3,07), se manifiesta una clara posición de indiferencia. En cambio, entre los ACMx, se observa una clara tendencia al acuerdo respecto al incremento de salvedades que se deriven de incidencias cuantitativamente no significativas pero que *conlleven algún incumplimiento normativo* (FC-1=3,60), o bien *afecten los ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la empresa, los resultados de las operaciones o los flujos de caja* (FC-5=3,68). Además, respecto a las frecuencias de acuerdo, se observa que mientras los ACSp tampoco alcanzan resultados mayoritarios para estos factores (FC-1=47,40) y (FC-5=41,60), los ACMx sí lo hacen (FC-1=63,60) y (FC-5=69,70).

A la vista de estos resultados, se rechaza la  $H_0^1$ , pues como se ha demostrado, no es posible afirmar que los ACMx y los ACSp encuestados tengan un mismo grado de acuerdo respecto al uso efectivo de los FC-450, ya que los primeros presentan un grado de acuerdo más elevado que los segundos.

Esta situación refleja, por un lado, la importancia que tiene el hecho de que entre los auditores de estados financieros en todo el mundo exista una buena acogida de las nuevas pautas para la utilización de la materialidad en la etapa final de la auditoría, y por otro, la necesidad de una mayor difusión, traducción, capacitación e implantación, tanto en las metodologías empleadas por las firmas Big-4 como por otras de distinta envergadura, de las NIA recientemente actualizadas bajo los procesos de *revisión y claridad*.

### Las consecuencias que podrían derivarse del uso efectivo de los FC-450: una comparación entre los auditores de México y España

#### *Consecuencias relacionadas con el desarrollo y los resultados de la auditoría como servicio*

En este caso, los autores querían averiguar mediante la  $H_0^2$  si la correcta aplicación de los FC-450 impactaría en el desarrollo y los resultados del servicio ofrecido por los auditores a la sociedad. Con este fin, se plantearon las consecuencias cuyos contrastes y resultados se recogen en la tabla 4.

Como se puede apreciar en esa tabla, solamente las consecuencias (C) C-19 y C-22 no obtienen diferencias estadísticamente significativas, si bien, respecto a la C-19 se observa que de forma global (C-19=3,56) y en particular, tanto en México (C-19=3,53) como en España (C-19=3,56), se alcanzan posiciones de acuerdo parcial. Además, en ambos países existe una mayoritaria frecuencia de acuerdo (Mx=62,19, Sp=56,30). Así, tenemos que ambos grupos de auditores muestran cierto grado de acuerdo con que el uso de los FC-450 *incrementaría en gran medida el esfuerzo y la carga de trabajo del auditor*.

Por su parte, tanto a nivel global (C-22=2,63), como en lo particular, en México (C-22=2,85) y España (C-22=2,57) se alcanza una posición de desacuerdo parcial entre los auditores encuestados respecto a que el uso efectivo de los FC-450 *podría suponer una infracción por parte del auditor y este podría ser sancionado* (C-22). Además, ni entre los ACMx ni entre los ACSp existen elevadas frecuencias de acuerdo (Mx=43,90, Sp=27,60).

En cuanto a las consecuencias para las que se han obtenido diferencias estadísticamente significativas, cabe destacar en primer lugar que mientras los ACSp (C-1=2,94) y (C-17=2,71) exhiben un desacuerdo parcial con que el uso de los FC-450 *mejoraría la aplicación del concepto de*

TABLA 4. Consecuencias relacionadas con el desarrollo y los resultados de la auditoría como servicio.

Consecuencia	Total X̄	México		España	
		X̄	Frec.	X̄	Frec.
1* Mejoría la aplicación del concepto de importancia relativa en la emisión del dictamen de auditoría	3,13	3,91	71,42	2,94	37,20
4* Incrementaría la calidad del servicio ofrecido por el auditor	3,36	3,77	67,85	3,26	50,50
5* Conllevaría la emisión de una opinión más adecuada en el dictamen de auditoría	3,42	4,11	80,95	3,25	49,70
9* Incrementaría el contenido informativo del dictamen de auditoría	3,56	3,92	73,17	3,48	58,70
13 Aumentaría la utilidad del dictamen de auditoría	3,42	3,98	73,17	3,29	48,30
17 Incrementaría la comprensibilidad del dictamen de auditoría	2,91	3,76	65,85	2,71	25,40
19 Aumentaría en gran medida el esfuerzo y la carga de trabajo del auditor	3,56	3,53	62,19	3,56	56,30
22 Supondría una infracción por parte del auditor, y este podría ser sancionado	2,63	2,85	43,90	2,57	27,60
Promedio general		3,73		3,13	

<sup>1)</sup> Diferencia estadísticamente significativa al 5%, detectada mediante las pruebas T de Student y U de Mann-Whitney para muestras independientes. Fuente: elaboración propia.

importancia relativa en la emisión del dictamen de auditoría (C-1) e incrementaría la comprensibilidad del dictamen (C-17), entre los ACMx se percibe un acuerdo bastante notable (C-1=3,91) y (C-17=3,76).

Ahora bien, tanto a nivel total (C-4=3,36 y C-13=3,42) como entre los ACSp (C-4=3,26 y C-13= 3,29) existe una posición de cierta indiferencia en comparación con el mayor grado de acuerdo manifestado por los ACMx (C-4=3,77 y C-13=3,98) respecto a que el uso efectivo de los FC-450 incrementaría tanto la utilidad del dictamen de auditoría (C-13) como la calidad del servicio ofrecido por el auditor (C-4). En este sentido, con la única excepción de España (C-13=48,30), en el resto de los casos se alcanzan frecuencias mayoritarias de acuerdo.

De igual forma, mientras que entre los ACSp se encuentra una posición más tendiente a la indiferencia (C-5=3,25 y C-9=3,48), los ACMx se muestran claramente de acuerdo (C-5=4,11 y C-9=3,92) con que el uso efectivo de los FC-450 conllevaría la emisión de una opinión más adecuada en el dictamen de auditoría (C-5) e incrementaría su contenido informativo (C-9). Además, con la única excepción de España (C-5=49,70), en el resto de los casos se alcanzan mayoritarias frecuencias de acuerdo.

A la luz de los comentarios expuestos en los párrafos anteriores, se rechaza la  $H_0^2$ , pues, como se ha puesto de manifiesto, en términos generales los ACMx están significativamente más de acuerdo que los ACSp respecto a las consecuencias que sobre el desarrollo y los resultados de la auditoría como servicio tendría el uso efectivo de los FC-450.

#### **Consecuencias relacionadas con la calidad de la información financiera publicada por las empresas auditadas**

En tercer lugar, se averiguó mediante la  $H_0^3$  si ambos grupos de sujetos encuestados están de acuerdo con que la información financiera auditada que publican las empresas

se mejoraría considerablemente mediante la aplicación efectiva de los FC-450 por parte de los auditores. En este sentido, en la tabla 5 se han resumido los resultados de las pruebas utilizadas para su contraste.

En cuanto a esta segunda categoría de consecuencias, es importante destacar que entre los valores medios de las respuestas de ambos grupos de auditores si resultan diferencias estadísticamente significativas. Además, en general, los ACMx = 3,98 vuelven a mostrarse mucho más de acuerdo que los ACSp = 3,28.

En ambos países, la C-10 alcanza el valor medio más alto (Mx=4,09 y Sp=3,43). Si bien en México (4,09) se revela un elevado grado de acuerdo, en España (3,43) se manifiesta una posición más tendiente a la indiferencia respecto a que el uso efectivo de los FC-450 incrementaría la fiabilidad de la información financiera publicada por la entidad auditada.

Asimismo, coincide el hecho de que, en ambos países, la valoración más baja (Mx=3,86 y Sp=2,98) corresponda para la C-2. En concreto, mientras los ACMx manifiestan estar parcialmente de acuerdo, los ACSp revelan una indiferencia absoluta con el hecho de que el uso efectivo de los FC-450 reduciría la presencia de errores en los estados financieros (C-2). En este sentido, solamente entre el colectivo mexicano se alcanza una frecuencia de acuerdo mayoritario (Mx=69,05, Sp=40,20).

Otro aspecto por destacar es que, en función de su valor medio, mientras los ACMx están de acuerdo (C-11=3,95 y C-16=3,96), los ACSp son más indiferentes (C-11=3,27 y C-16=3,33), respecto a que el uso efectivo de los FC-450 incrementaría la relevancia (C-11) y exactitud (C-16) de la información financiera publicada por las entidades auditadas.

Por último, igualmente se encontró que mientras los ACMx revelaron estar de acuerdo (C-6=4,00 y C-20=4,00), sus colegas españoles manifestaron cierta indiferencia (C6=3,39 y C-20=3,29) en cuanto a que el uso efectivo de los

**TABLA 5. Consecuencias relacionadas con la calidad de la información financiera publicada por las empresas auditadas.**

Consecuencia	Total	México		España	
	$\bar{X}$	$\bar{X}$	Frec.	$\bar{X}$	Frec.
2* Reduciría la presencia de errores (no intencionados) en estados financieros futuros	3,15	3,86	69,05	2,98	40,20
6* Reduciría la presencia de irregularidades (intencionadas) en estados financieros futuros	3,51	4,00	75,00	3,39	56,10
10* Incrementaría la fiabilidad de la información financiera publicada por la entidad auditada	3,56	4,09	79,27	3,43	56,60
11* Aumentaría la relevancia de la información financiera publicada por la entidad auditada	3,40	3,95	73,17	3,27	47,10
16* Incrementaría la exactitud de la información financiera publicada por la entidad auditada	3,45	3,96	71,95	3,33	51,90
20* Permitiría un mejor reflejo de la imagen fiel de la entidad auditada	3,42	4,00	73,17	3,29	51,90
PROMEDIO GENERAL		3,98		3,28	

<sup>(\*)</sup> Diferencia estadísticamente significativa al 5%, detectada mediante las pruebas T de Student y U de Mann-Whitney para muestras independientes.  
Fuente: elaboración propia.

FC-450 reduciría la presencia de irregularidades en los estados financieros futuros (C-6) y permitiría un mejor reflejo de la imagen fiel de la entidad auditada (C-20).

Por tanto, al quedar demostrado que los ACMx están significativamente más de acuerdo que los ACSp respecto a las consecuencias planteadas que sobre la calidad de la información financiera de las empresas auditadas proyectaría el uso efectivo de los FC-450, se rechaza la  $H_0^3$ , pues se aprecia una notable diferencia entre las opiniones globales de ambos colectivos encuestados.

### *La mejora en la regulación de la materialidad, una herramienta eficaz para prevenir futuras crisis financieras*

Como se ha demostrado, los auditores encuestados en España y México consideran que la aplicación efectiva de la nueva normativa internacional sobre materialidad en auditoría ( $H_0^1$ ) supone una mejora en la aplicación de dicho concepto, desencadenando la presencia de informes de auditoría más adecuados y con mejor contenido informativo ( $H_0^2$ ), lo cual constituye una verdadera herramienta que contribuirá a evitar la presencia de irregularidades y errores no intencionados, incrementado las garantías de fiabilidad, exactitud y relevancia de la información financiera, permitiendo un mejor reflejo de la imagen fiel, y por tanto, al mejorar la calidad de la información mediante la cual las empresas envían mensajes a los inversionistas y a la sociedad en general ( $H_0^3$ ), la actividad auditora contribuye a evitar futuras crisis financieras.

De igual forma, tanto Ramírez (2009) como Montoya (2008), demostraron que el uso efectivo de los FC-450 incrementaría la confianza, protección y expectativas que los usuarios tienen sobre la función de auditoría; contribuiría a reducir escándalos financieros e incrementaría la utilidad del servicio que los auditores ofrecen a la sociedad.

Este argumento es respaldado, entre otras, por una investigación reciente de la Universidad Daisburg-Essen (2009, p. 173), que demostró que los beneficios de aplicar las NIA en la Unión Europea serían cuantitativa y cualitativamente mayores que los costos necesarios para su adopción; por el Informe Marc (2009), que señala a las NIA promovidas por la IFAC como un juego de directrices que están, en general, alienadas con las normas de auditoría del Public Company Accounting Oversight Board (Pcaob) de Estados Unidos; por la ONU (2008, pp. 3-4), que se ha manifestado a favor del uso generalizado de las NIA, pues las considera necesarias para alcanzar un mayor crecimiento económico mundial a través de la confección y revisión uniforme de la información financiera; por

la Organización Internacional de Comisiones de Valores (Iosco, 2009), que respalda y alienta a que los reguladores del mercado validen el uso de las NIA en las auditorías que se desarrollen en la revisión de empresas de su competencia; y por último, entre otros, por Simunic (2003).

## Conclusiones

Como se desprende del estudio empírico llevado a cabo, entre los auditores encuestados en México y España existe una predisposición favorable hacia el uso efectivo de los FC-450, si bien con un distinto grado de acuerdo, que es mayor entre los mexicanos.

Ambos grupos consideran que tanto la profesión auditora, mediante el desarrollo y los resultados de su trabajo, como la calidad de la información financiera que las compañías auditadas publican, son algunos de los principales aspectos que saldrían beneficiados si los factores cualitativos de la materialidad son aplicados efectivamente.

Respecto al servicio que los auditores ofrecen a la sociedad, los colectivos encuestados han revelado su acuerdo en cuanto a que, por un lado, la aplicación consistente de los citados factores incrementaría notablemente su carga de trabajo; por otro, afirman que esto conduciría a una mejora razonable de sus resultados, pues perfeccionaría la aplicación del concepto de importancia relativa en la etapa de emisión de informe y, por tanto, se mejoraría el contenido informativo y la utilidad del dictamen. No obstante, les resulta indiferente tomar en cuenta que esta situación incrementaría la comprensibilidad del dictamen de auditoría, y que el probable incremento de salvedades en los dictámenes, debido a la consideración tanto de las pautas cuantitativas como de la naturaleza y las circunstancias que rodean a cada incidencia no corregida, les pudiera traer infracciones o sanciones.

En cuanto a la calidad de la información auditada, en general están parcialmente de acuerdo en que el uso de dichos factores reduciría la presencia de errores e irregularidades, y mejoraría la fiabilidad, la relevancia y la exactitud de los estados financieros. Es decir, que permitiría un mejor reflejo de la imagen fiel de las empresas.

Por último, los autores consideran necesario ratificar que su contribución al estado de la cuestión se ha motivado por la trascendencia del tema de la importancia relativa, del momento en que se encuentra el proceso de revisión de su normativa en muchos países, 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, pues con lo expuesto han confirmado que con la presencia de estas nuevas y mejores medidas de

control impulsadas por la IFAC, se mejorará la aplicación del concepto de importancia relativa, se aportará más valor y calidad tanto a las auditorías como a los estados financieros, se incrementarán las garantías de confianza en el trabajo que realizan los auditores y, por tanto, se avanzará en la recuperación del prestigio social de la profesión auditora, lo cual, sin duda, estimulará los mercados financieros y reactivará la economía actualmente sumergida en una etapa de crisis.

## Referencias bibliográficas

- Arnold, D. F., Sr., Bernardi, R. A., & Neidermayer, P. E. (1999). The effect of independence decisions concerning additional audit work: A European perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2) (Supplement), 45-67.
- Bates, H. L., Ingram, R. W., & Reckers, P. M. J. (1982). Auditor-client affiliation: the impact on materiality. *Journal of Accountancy*, 153(4), 60-63.
- Bernardi, R. A., & Arnold D. F. SR. (1994). The influence of client integrity and competence and auditor characteristics on materiality estimates. *Irish Accounting Review*, 1(1), 1-23.
- Bernardi, R. A., & Pincus, K. V. (1996). The relationship between materiality thresholds and judgments of fraud risk. *Managerial Finance*, 22(9), 1-15.
- Blokdijk, H., Driehuisen, F., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Factors affecting auditors' assessments of planning materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 297-307.
- Boatsman, J. R., & Robertson, J. C. (1974). Policy-capturing on selected materiality judgments. *The Accounting Review*, 49(2), 342-352.
- Braun, K. W. (2001). The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects. *Contemporary Accounting Research*, 18(1), 71-99.
- Brown, C. A. (2009). Order effects and the audit materiality revision choice. *Journal of Applied Business Research*, 25(1), 21-35.
- Carpenter, B. W., & Dirsmith, M. W. (1992). Early debt extinguishment transactions and auditor materiality judgments: A bounded rationality perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 17(8), 709-740.
- Carpenter, B. W., Dirsmith, M. W., & Gupta, P. P. (1994). Materiality judgments and audit firm culture: Social behavioral and political perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4/4), 355-380.
- Chewning, G., Pany, K., & Wheeler, S. (1989). Auditor reporting decisions involving accounting principle changes: some evidence on materiality thresholds. *Journal of Accounting Research*, 27(1), 78-96.
- Comisión de las Comunidades Europeas, CE. (2006). Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. Disponible en <http://ec.europa.eu>
- Costigan, M. L., & Simon, D. T. (1995). Auditor materiality judgment and consistency modifications: further evidence from SFAS 96. *Advances in Accounting*, 13, 207-222.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297-334.
- Dezort, F. T., Hermanson, D. R., & Houston, R. W. (2003). Audit committee support for auditors: the effects of materiality justification and accounting precision. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(2), 175-199.
- Elder, R. J., & Allen, R. D. (1998). An empirical investigation of auditor's decision to project errors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 17(2), 71-87.
- Estes, R., & Reames, D. D. (1988). Effects of personal characteristics on materiality decisions: A multivariate analysis. *Accounting & Business Research*, 18(72), 291-296.
- Federal Deposit Insurance Corporation, FDIC. (2008). *Press releases 2008*. Disponible en <http://fdic.gov/news/press/2008>
- Fesler, R. D., & Hagler J. L. (1989). Litigation disclosures under SFAS No. 5: A study of actual cases. *Accounting Horizons*, 3(1), 10-21.
- Friedberg, A. H., Strawser, J. R., & Cassidy, J. H. (1989). Factors affecting materiality judgments: A comparison of "Big eight" accounting firms' materiality views with the results of empirical research. *Advances in Accounting*, 7, 187-201.
- García Benau, Ma. A., Ruiz Barbadillo, E. y Vico Martínez, A. (2000). Factores que condicionan la elección y el cambio de auditor en la empresa española. *Revista de Contabilidad*, 3(6), 49-80.
- García Delgado, S. (1994). *La importancia relativa en la auditoría financiera*. Tesis no publicada, Universidad del País Vasco, Bilbao.
- Gleason, C. A., & Mills, L. F. (2002). Materiality and contingent tax liability reporting. *The Accounting Review*, 77(2), 317-342.
- Hair, J. F. Jr., Bush, R. P. y Ortinau, D. J. (2004). *Investigación de mercados en un ambiente de información cambiante* (2ª ed.). México: McGraw-Hill.
- Icerman, R. C., & Hillison W. A. (1991). Disposition of audit-detected errors: Some evidence on evaluative materiality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(1), 22-34.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, IMCP. (2009). Folio 29/2008-2009 Convergencia con Normas Internacionales de Auditoría. Disponible en <http://portal.imcp.org.mx/content/view/7388/188/>
- International Federation of Accountants, IFAC. (2008). *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. Disponible en <http://www.ifac.org/Store>
- International Federation of Accountants, IFAC (2009, 5 de diciembre). *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2008*. Disponible en <http://www.ifac.org/Store>
- International Federation of Accountants, IFAC (2010, 12 de enero). *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2009*. Disponible en <http://www.ifac.org/Store>
- International Organization of Securities Commissions, Iosco. (2009, 11 de junio). *IFAC Welcomes IOSCO Support of New Clarity ISAs and their Role in Building Investor Confidence*. Media Release, New York. Disponible en <http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/651>
- Jennings, M. M., Kneer, D. C., & Reckers, P. M. J. (1987). A reexamination of the concept of materiality: views of auditors, users, and officers of the Court. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 6(2), 104-115.
- Krogstad, J. L., Ettenson, R. T., & Shanteau, J. (1984). Context and experience in auditors' materiality judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4(1), 54-73.
- Levitt, A. (1998, 28 de septiembre). *The numbers game*, NYU Center for Law and Business, New York. Disponible en: <http://www.sec.gov>
- Ley 1314 (2009). "Por la cual se regulan los Principios y Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de información Aceptados en Colombia, se señalan las autoridades

- competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento", República de Colombia - Gobierno Nacional.
- Liu, C.-S., & Mittelstaedt, H. F. (2002). Materiality judgments and disclosure of retiree health care costs under SFAS No. 81. *Review of Accounting Studies*, 7, 405-434.
- Martínez García, F. J., Ramírez Cacho, S. I., Montoya Del Corte, J. y Fernández-Laviada, A. (2008). 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 Legística de Contabilidad & Auditoría*, 35, 11-39.
- Martínez García, F. J., Ramírez Cacho, S. I., Montoya Del Corte, J. y Fernández-Laviada, A. (2010, enero-abril). La importancia relativa en auditoría. Las nuevas normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica. *Contaduría y Administración*, 230, 77-103.
- Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center, Marc. (2009). Evaluation of the differences between International Standards of Auditing (ISA's) and the standards of the US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Disponible en: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/isa/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/isa/index_en.htm)
- Mayper, A. G. (1982). Consensus of auditors' materiality judgments of internal accounting control weaknesses. *Journal of Accounting Research*, 20(2), 773-783.
- Mayper, A. G., Doucet, M. S., & Warren, C. S. (1989). Auditors' materiality judgments of internal accounting control weaknesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(1), 72-86.
- Messier, W. F., Jr. (1981). An analysis of expert judgment in the materiality/disclosure decisions. *SE Aids Proceedings*, 117-119.
- Messier, W. F., Jr. (1983). The effect of experience and firm type of materiality/disclosure judgments. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 611-618.
- Montoya Del Corte, J. (2008). *La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: marco teórico y estudio empírico para el caso español*. Tesis doctoral, Universidad de Cantabria. Premiada y publicada en la serie Tesis por la Fundación de Cajas de Ahorro (Funcas), Madrid, 2009.
- Morris, M. H., Nichols, W. D., & Patillo, J. W. (1984). Capitalization of interest, materiality judgment divergence and users' information needs. *Journal of Business, Finance & Accounting*, 11(4), 547-555.
- Morris, M. H., & Nichols, W. D. (1988). Consistency exceptions: materiality judgments and audit firm structure. *The Accounting Review*, 63(2), 237-254.
- Nelson, M. W., Smith, S. D., & Palmrose, Z.-V. (2005). The effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions. *The Accounting Review*, 80(3), 897-920.
- Ng, T. B-P. (2007). Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds. *Auditing*, 26(1), 71-89.
- Organización de las Naciones Unidas, ONU. (2008, mayo 15). Problemas prácticos y cuestiones relacionadas con la aplicación de las normas internacionales de auditoría 2008. Disponible en <http://www.unctad.org>
- Pérez López, C. (2005). *Métodos estadísticos avanzados con SPSS*. Madrid: Thomson.
- Ramírez Cacho, S. I. (2009). *La materialidad en auditoría. Contexto internacional y situación en algunos países de la Comunidad Iberoamericana de Naciones. Estudio empírico para México*. Tesis no publicada, Universidad de Cantabria, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Santander.
- Robinson, C., & Fertuck L. (1985). Materiality: An empirical study of actual auditor decisions, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation. *Research Monograph*, 12.
- Rose, J., Beaver, W., Becker, S., & Sorter, G. (1970). Toward an empirical measure of materiality. *Empirical Research in Accounting: Selected studies. Supplement to Journal of Accounting Research*, 138-148.
- Santa María Pérez, Ma. G. (2001). *Consideraciones psicológicas de la formación del juicio del auditor: la importancia relativa en la planificación de la auditoría*. Tesis doctoral, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Sevilla.
- Sarbanes Oxley Act. (2002). U.S. House of Representatives, Committee on Financial Services. Public Law N.º 107-204, Washington, D.C.: Government Printing Office.
- Securities and Exchange Commission, SEC. (1999). Staff Accounting Bulletin 99: Materiality, August. Disponible en <http://www.sec.gov>
- Simunic, D. A. (2003). The adoption of International auditing Standards in Canada. *Certified General Accountants association of Canada*. Disponible en <http://www.cga-canada.org>
- University of Duisburg-Essen. (2009, octubre 31). Evaluation of the possible adoption of International Standards on Auditing (ISA's) in the EU. Final report. Disponible en [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/isa/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/isa/index_en.htm)
- Woolsey, S. M. (1954). Development of criteria to guide the accountant in judging materiality. *Journal of Accountancy*, 97(2), 67-173.
- Wright, A., & Wright, S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 12(1), 15-36.