

María Eugenia
Quintero
Bazán¹

Materialidad en la auditoría financiera: estándares internacionales y juicio profesional

RESUMEN

El objetivo fundamental de este artículo es mostrar la importancia que tiene el juicio profesional respecto a los niveles de materialidad que están presentes en una auditoría de estados financieros, para ello se revisaron documentos y normas vigentes relacionadas con el tema. La auditoría financiera tiene como propósito incrementar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros mediante la expresión de una opinión que formula el auditor independiente. En la revisión y verificación de los estados financieros, la materialidad está presente como un umbral que debe ser determinado por el auditor aplicando su juicio profesional según Norma Internacional de Auditoría 320 (NIA 320) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB por sus siglas en inglés), por tanto, la materialidad es considerada en la auditoría financiera como un eje transversal. Se concluye que el desarrollo de una auditoría requiere evaluar e identificar los riesgos materiales, desde su planificación, ejecución y revisión, con el fin de mitigarlos por medio de los procedimientos que el auditor establezca, por lo que el juicio profesional interviene en prácticamente todas las decisiones tomadas por el auditor.

Palabras clave: auditoría, finanzas, normas internacionales.

Recibido: 08-04-2016
Aceptado: 09-12-2016

ABSTRACT

Materiality in financial audit: International standards and professional judgment

The main objective of this article is to show the importance of professional judgment regarding materiality levels existing in an audit of financial statements. In order to do this, documents and norms related to the topic were reviewed. The financial audit aims to increase the degree of user confidence in the financial statements, by expressing an opinion made by an independent auditor. In the review and verification of financial statements, materiality is shown as a threshold to be determined by the auditor by applying his/her professional judgment according to the International Standard on Auditing 320 (ISA 320) issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) therefore, materiality is considered in the financial audit as a transverse axis. It is concluded that the development of an audit requires assessing and identifying the planning, implementation and review of material risks and mitigating them through procedures that the auditor established, thus professional judgment is involved in virtually all decisions made by the auditor.

Key words: audit, Finance, international standards.

¹ Docente de la Universidad Politécnica Territorial del Estado Mérida Kléber Ramírez, Venezuela. Licenciada en Administración. Licenciada en Contaduría Pública. Magíster en Ciencias Contables. Doctoranda en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes, Venezuela. Trabajo elaborado en el marco de la asignatura Contabilidad Internacional del programa de Doctorado en Ciencias Contables, de la Universidad de los Andes, Venezuela. Correo electrónico: marugbazan@gmail.com

1. Introducción

La diversidad del mundo económico de hoy ha propiciado una creciente complejidad de la información financiera que debe ser presentada por las entidades bajo características de relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad para ser correctamente entendida por los usuarios de esta información.

Para cumplir con tales características, los organismos internacionales emisores de normas en esta materia han emitido un conjunto de estándares internacionales que permiten la homogeneización de la información financiera a nivel mundial con el propósito de brindarles a los usuarios una información útil para la toma de decisiones económicas. Sin embargo, existe la necesidad de dar credibilidad a esta información por parte de personas independientes de la entidad, por lo que surge así el auditor independiente.

El auditor independiente recaba datos y ofrece un alto nivel de seguridad razonable mediante su opinión de que los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable.

La base de la opinión que expresa el auditor se sustenta en la seguridad razonable que éste debe obtener y, por tanto, que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material debida a fraude o error. Para ello debe reconocer al momento de planificar, ejecutar el trabajo y expresar su opinión, el umbral de materialidad, bajo su juicio profesional, que le permitirá definir el dominio de sus pruebas y el límite de

sus responsabilidades como atestiguador individual.

El nivel o niveles de materialidad que determine el auditor en la realización de su trabajo debe ajustarse a lo establecido en la normativa emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB por sus siglas en inglés), la cual corresponde con la Norma Internacional de Auditoría 320 (NIA 320): Importancia Relativa o Materialidad en la Planificación y Ejecución de la Auditoría.

La intención del presente artículo se dirige a la revisión y análisis del contenido de la NIA 320, respecto al concepto de materialidad en las distintas etapas de la auditoría financiera y la importancia del juicio profesional ejercido por el auditor en relación con la materialidad. En tal sentido, la investigación se orientó a una revisión documental de artículos desarrollados por investigadores respecto al concepto de materialidad en la auditoría y la aplicación del juicio profesional en su determinación, haciendo algunas consideraciones preliminares de lo que la materialidad representa en la información financiera.

2. Principales aspectos de la materialidad en la auditoría financiera

Estudios interdisciplinarios de la materialidad genérica sugieren que este concepto se manifiesta de diversos modos en contextos y disciplinas diferentes, se generaliza como un concepto que revela diversos aspectos de su pluralista naturaleza.

Diversas han sido a lo largo de la historia contable las definiciones dadas. Las principales alusiones datan

de la primera mitad del siglo pasado, según Dohr (1950) la primera alusión oficial al concepto de materialidad se encuentra en el capítulo 15 de la "Reexpresión de la Ley de Contratos", divulgada en 1932 por el Instituto de Derecho Americano, la cual señala que "en aquellos casos en que una declaración falsa sería probable que afectase a la conducta de un hombre razonable con respecto a una transacción con otra persona, esa falsedad es significativa". (p. 55)

Posteriormente Dohr (ob. Cit.) presenta una definición que supone un firme punto de partida al concepto de materialidad:

Una declaración, hecho o partida es significativa si, consideradas todas las circunstancias que lo rodean en el momento, es de tal naturaleza que su revelación, o el método de su tratamiento, sería probable que influyesen o produjesen una diferencia en el juicio y en la conducta de una persona razonable. (p. 56)

Para Brennan y Gray (2005) la materialidad variará dependiendo del sujeto de la definición y del nivel de incertidumbre implicada, pues la distinguen como un asunto de juicio profesional. Además consideran que la materialidad "no es solo un concepto presente en contabilidad y auditoría, también representa un término central especialmente en el procesamiento de los delitos cuello blanco" (p. 2). En este caso, la relevancia de la materialidad en la ley se refiere a si los hallazgos de la corte deben ser influenciados por la materialidad del delito.

En la contabilidad, la materialidad es un concepto presente en la preparación y presentación de la información financiera. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (por sus siglas en inglés IASB) en el Marco Conceptual para la Información Financiera señala que "la información es material o tiene

importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios" (2010, p. A34, párr. CC11), respecto a los estados financieros para una entidad en particular. Este planteamiento establecido en el Marco Conceptual para la Información Financiera (2010) le brinda al auditor un marco de referencia que le permitirá determinar la materialidad respecto de la auditoría.

Ahora bien, en la auditoría financiera desde un enfoque basado en riesgos el cual se orienta hacia un proceso sistemático en el que la naturaleza, la oportunidad y la extensión de las pruebas se determinan evaluando el riesgo, la materialidad representa un concepto importante para que los auditores definan el dominio de sus pruebas y el límite de sus responsabilidades como atestiguadores individuales, es así como los auditores emplearon el concepto de materialidad en el desarrollo de una auditoría financiera basada en riesgos.

Por otra parte, la materialidad debe ser considerada, según Montoya (2008, p. 29) al momento en que los auditores desarrollan su trabajo de revisión y verificación de los estados financieros, por tanto, la materialidad es un concepto utilizado por el auditor en las distintas etapas de su trabajo, por lo que se considera entonces un concepto presente en la auditoría financiera como un eje transversal. Esta transversalidad repercute en su consideración tanto en la planificación como en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe final.

En la etapa de planificación de la auditoría, tal como lo señala la NIA 300: Planificación de la auditoría de estados financieros, el auditor debe considerar, antes de la identificación y valoración

por parte de éste, los riesgos de incorrección material referidos, entre otros, a la materialidad, pues es un concepto fundamental para el auditor en la consecución de su trabajo, ya que le permite organizar un proceso adecuado de revisión para alcanzar mayores niveles de efectividad, eficiencia y calidad de la auditoría. Ahora bien, si la materialidad debe ser determinada por el auditor desde la etapa de la planificación, Montoya (ob. cit., p. 30) señala que ésta debe basarse principalmente en niveles numéricos, por cuanto no es práctico diseñar procedimientos de auditoría para detectar incidencias que puedan ser significativas solamente por su naturaleza.

Es importante acotar según lo señala González (2010, p. 86), que la determinación de la materialidad calculada en la etapa de planificación puede variar en el desarrollo de la auditoría, pues los hallazgos importantes descubiertos en el proceso de la misma pueden requerir que el auditor revise el nivel de materialidad calculado inicialmente; esto conduce a interpretar que el nivel de materialidad determinado en la etapa de la planificación es considerado como un elemento dinámico que se ajusta en la medida en que el auditor lo encuentre necesario de acuerdo a sus hallazgos.

Respecto a la etapa de ejecución de la auditoría, el auditor lleva a cabo el desarrollo del programa de trabajo que ha sido definido previamente con el propósito de obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita juzgar razonablemente los estados financieros en su conjunto. De acuerdo con la NIA 500: Evidencia de Auditoría, la evidencia de auditoría se define como toda la información utilizada por el auditor que le sirve de base para soportar su opinión. Esta evidencia será

suficiente en cuanto a la calidad de la información que el auditor requiere; y será adecuada en la medida en que esté relacionada con lo que el auditor investiga.

En esta fase, el auditor evalúa el resultado de las pruebas realizadas respecto al nivel de materialidad que ha determinado en la etapa de planificación, con la finalidad de detectar incidencias en los estados financieros que se sitúen por encima de este nivel, y de esta manera plantearse la posibilidad de ampliar las pruebas realizadas con el propósito de detectar posibles incidencias que no haya podido identificar.

Finalmente, en la última etapa del trabajo, el auditor, apoyándose en la materialidad, evalúa la importancia de las incidencias que no han sido corregidas por la entidad y la afectación que éstas tienen sobre los estados financieros tomados en conjunto. Esta evaluación sobre las incidencias no corregidas será considerada por el auditor para decidir respecto al tipo de opinión que de acuerdo con la norma internacional deba expresar según los hallazgos obtenidos en la realización de su examen, partiendo del precepto de que los estados financieros de una entidad han sido preparados libres de desviaciones debidas a fraude o error material.

Por lo tanto, el desarrollo de una auditoría requiere evaluar e identificar, desde la etapa de planificación y durante el transcurso de la auditoría hasta la etapa final, los riesgos materiales con el fin de mitigarlos mediante los procedimientos que el auditor establezca en el examen y poder así expresar al concluir su trabajo, una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

3. Marco normativo de la materialidad en auditoría

El IAASB organismo independiente, adscrito a la Federación Internacional de Contadores (por sus siglas en inglés IFAC), es el encargado de emitir normas internacionales de alta calidad para la auditoría, control de calidad, revisión, otros servicios y servicios relacionados, con el propósito de mejorar la calidad y la uniformidad de la práctica auditora en todo el mundo, además de fortalecer la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento de la información a nivel mundial.

Dentro del marco normativo internacional de la materialidad en auditoría se encuentran las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), normas de elevada calidad que buscan facilitar la actuación más adecuada y uniforme por parte de los profesionales y, en consecuencia, hacer comparables los resultados de su trabajo, según lo señala Montoya (2008, p. 33).

Las NIAs, según lo establece el Prefacio de las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Aseguramiento y Otros Servicios Relacionados emitido por el IAASB (2009, p. 18, párr. 4), "son aplicables a las auditorías de información financiera histórica".

El IAASB en su labor permanente de revisión, actualización e innovación de los pronunciamientos técnicos emitidos por éste, reconoció la necesidad de que las normas tienen que ser comprensibles, claras y capaces de utilizarse constantemente para afianzar la calidad y uniformidad de la práctica auditora en el mundo. En tal sentido, el IAASB decidió en el año 2004 iniciar un programa de revisión de las normas técnicas emitidas denominado Proyecto Claridad, con el fin de

garantizar que las mismas se presentaran en un formato entendible para ser utilizado por profesionales de todo el mundo, con un alto grado de consistencia.

Como resultado del Proyecto Claridad comentan Ramírez, Oropeza y Montoya (2011, p. 60), finalizado el año 2009 se publicaron treinta y seis nuevas normas internacionales de auditoría (NIAs) y una norma internacional sobre el Control de la Calidad (ISQS-1 por sus siglas en inglés) revisadas y reeditadas, las cuales constituyen junto a las demás directrices emitidas por el IFAC, el marco normativo internacional que a nivel mundial debe ser observado para la realización de los trabajos de revisión, auditoría y aseguramiento de la información financiera.

Según Herreros (2010, p. 72) dentro de los principales cambios a las NIAs, como resultado del Proyecto Claridad, se puede destacar en primer lugar, la designación de la NIA 200 titulada "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría" como norma general que engloba a todas las NIAs y, por tanto, es la base para las auditorías que se realicen de conformidad con estas normas; en segundo lugar, las NIA fueron redactadas en un lenguaje más fácil de comprender dada su nueva estructura; en tercer lugar, la nueva estructura de las NIAs incluye un objetivo general que orienta el trabajo del auditor y, en cuarto lugar, las NIAs ofrecen mayor claridad en cuanto a los requerimientos al auditor, eliminando así las ambigüedades existentes en la norma anterior.

Como parte integrante de las NIAs revisadas, en el resultado del Proyecto Claridad se encuentra la NIA 320:

"Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría", la cual tiene como propósito tratar las exigencias que tiene el auditor de considerar el concepto de importancia relativa en las fases de su trabajo, específicamente en las fases de planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

Por otra parte, la NIA 450: "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", revela la forma cómo el auditor debe aplicar el concepto de materialidad al momento de evaluar las causas de las incorrecciones detectadas en la auditoría y de las que no han sido corregidas en los estados financieros examinados.

El énfasis de este artículo se centra en la NIA 320, por lo que en el apartado siguiente se procederá a comentar los aspectos más resaltantes de la norma.

4. La materialidad bajo la norma internacional de auditoría nº 320

La NIA 320 aborda el tema de la materialidad, en primer lugar, desde la referencia que los marcos de información financiera hacen a la materialidad en el contexto de preparación y presentación de los estados financieros. En caso de ser prevista la definición de materialidad en el marco de referencia contable aplicable, la NIA 320 señala que: "las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros" (2013 p. 399, párr. 2), a objeto de ser considerada por el auditor como una referencia para determinar la materialidad en la auditoría.

En segundo lugar, la NIA 320 señala que el auditor al momento de determinar la materialidad en auditoría, debe asumir que los usuarios de los estados financieros:

- a) tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y de negocios, así como de la contabilidad, y están dispuestos a estudiar la información de los estados financieros con cierta diligencia; b) comprenden que los estados financieros son preparados, presentados y auditados con niveles de materialidad; c) son conscientes de que las incertidumbres inherentes a la determinación de los montos están basados en estimaciones y juicios, y la consideración de eventos futuros; d) toman decisiones económicas razonables sobre las bases de la información de los estados financieros. (2013 p. 400, párr. 4)

Con estas consideraciones que tiene el auditor de emplear el concepto de materialidad en la planificación y ejecución de su trabajo, ésta repercute sobre la evaluación del efecto de las incorrecciones detectadas en la auditoría y, si existen, en las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la opinión que va a emitir.

La NIA 320 revisada corresponde a una de las normas redactadas nuevamente para adaptarla al nuevo formato establecido por el IAASB en el Proyecto Claridad, con la finalidad de facilitar su entendimiento y aplicación de forma uniforme, además de garantizar su aplicabilidad y homogeneidad en la práctica auditora en todo el mundo.

La NIA 320 tiene una estructura uniforme respecto al resto de las NIAs revisadas en el Proyecto Claridad; ésta consta de: 1. Introducción, que incluye información sobre propósito, alcance y objeto de la NIA, además de las responsabilidades de los auditores y otros en el contexto en el que se establece la NIA; 2. Objetivo:

establece claramente el objetivo del auditor en el área de la materialidad; 3. Definiciones: incluye para mayor comprensión de la NIA, una descripción de la materialidad que se enmarca en el contexto de la NIA 320; 4. Requerimientos: señala las condiciones o formalidades requeridas por el auditor respecto al objetivo de la NIA 320; 5. Material de aplicación y otro material explicativo: señala con mayor precisión lo que significa un requisito e incluye algunas consideraciones específicas para determinados sectores de la economía.

Conocida la estructura de la norma objeto de estudio, es importante señalar que la misma, de acuerdo a su objetivo, se orienta a destacar la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de materialidad mediante la determinación de un nivel o niveles apropiados en dos etapas o fases de la auditoría, éstas son la planificación y la ejecución de la auditoría de estados financieros, con el fin de reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Reducir el riesgo de auditoría es la probabilidad de que exista un error o un conjunto de ellos que sean materiales, entendiendo que los errores materiales son aquellos que pueden llevar a un lector informado y con cierto conocimiento a tomar una decisión económica equivocada, si ésta fuese basada en los estados financieros examinados.

Ahora bien, en la etapa de planificación, al momento de preparar el plan global, el auditor determinará los umbrales de materialidad para los estados financieros tomados en conjunto, el nivel o niveles definidos en esta fase se podrán ajustar en la medida en que el auditor disponga de información, que de haberla obtenido

al inicio de la planificación hubiese determinado esos valores de materialidad. Para Martínez, Ramírez, Montoya y Fernández (2009) la NIA 320 aclara que el o los niveles de materialidad "no deben ser tomados como una línea de corte cuantitativo por debajo del cual las incidencias no se deberán considerar significativas" (2010, p. 119) por lo que el auditor puede considerar algunos aspectos cualitativos relacionados con la situación específica hallada por el auditor.

De este modo, el auditor al momento de establecer su estrategia global incorpora los niveles o cifras de materialidad que, posteriormente, le permitirán identificar aquellas incidencias que de manera individual o colectiva pudieran ser significativas para los estados financieros, esto es el error o incorrección tolerable. Al respecto, es importante señalar que de acuerdo con la NIA 530: Muestreo de auditoría, la incorrección material se determina con el fin de responder al "riesgo de que la agregación de incorrecciones individualmente materiales pueda ser causa de que los estados financieros contengan una incorrección material, así como para proporcionar un margen para las posibles incorrecciones no detectadas" (2013, p. 557, párr. A3). De allí que la incorrección tolerable puede ser determinada por el auditor mediante la aplicación de distintos porcentajes sobre el nivel de materialidad global o a través de la aplicación de su juicio profesional.

Por otra parte, se hace notoria a lo largo de la NIA 320 la consideración del juicio profesional por parte del auditor al momento de determinar el o los niveles de materialidad para las etapas de planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. En la planificación de la auditoría la NIA

320 señala que el auditor formará juicios profesionales respecto a las incorrecciones que servirán de base para, en primer lugar, determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de valoración de riesgo; en segundo lugar, identificar y valorar los riesgos de incorrección material y, en tercer lugar, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos posteriores a la auditoría.

En la etapa de ejecución como se indicó anteriormente, la materialidad puede ser revisada y reconsiderada por el auditor, si fuese el caso, a nuevos valores para la realización de su trabajo requerido para su documentación.

5. Auditoría, materialidad y juicio profesional según norma internacional de auditoría n° 320

Las decisiones acertadas se basan en información confiable. Los accionistas, acreedores, terceros interesados, entre otros usuarios de la información financiera, requieren disponer de información útil y confiable para la toma de decisiones adecuadas, de allí nace la necesidad de las auditorías.

Una auditoría financiera tiene como propósito incrementar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros de una entidad, a través de la expresión de una opinión por parte del auditor independiente respecto a la razonabilidad de los saldos que se presentan en los estados financieros que se examinan, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

La opinión que exprese el auditor, según las NIAs requiere que se obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, para lo cual el auditor debe obtener

evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita reducir el riesgo de expresar una opinión inadecuada. El proceso de obtención y evaluación de evidencia en auditoría no obedece a un proceso mecánico realizado por el auditor, sino por el contrario, es un proceso continuo de aplicación del juicio profesional para la toma de decisiones.

El IAASB en el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados señala que "la naturaleza de las Normas Internacionales requiere que el profesional de la contabilidad ejerza el juicio profesional al aplicarlas" (2009 p. 20, párr. 15), por tanto, el auditor requiere el ejercicio de un juicio profesional sólido que le permita juzgar entre diversos aspectos los criterios que debe seguir en el trabajo que realiza.

El glosario de términos anexo al Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados emitido por el IAASB, define el juicio profesional de la siguiente manera:

Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría. (2009, p. 38)

El juicio profesional debe ejercerse con criterio prudencial en el contexto en el que se realice la auditoría, apoyado en el conocimiento y experiencia que el auditor ha adquirido a lo largo de su trayectoria profesional.

Ahora bien, considerando la NIA 200 Objetivos Globales del Auditor

Independiente y Realización de la Auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría como la norma base para la aplicación de las NIAs, ésta establece que “el auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros” (2013 p. 108, párr. 16), con el propósito de emplear de manera competente los principios de auditoría y contabilidad y, así realizar adecuadamente la auditoría. En este sentido, según la NIA 200, la interpretación de las NIAs y las decisiones necesarias durante toda la auditoría no pueden hacerse sin aplicar a los hechos y circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes de los que dispone el auditor, debiendo documentar de manera suficiente toda la información, con el fin de permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales formulados que soportan las conclusiones obtenidas.

La NIA 320 por su parte, considera el juicio profesional como un eje transversal que abarca tanto la fase de planificación como la de ejecución de la auditoría, respecto a la determinación y aplicación de la importancia relativa sobre los estados financieros que el auditor examina y, por ende, emite su opinión, la cual puede ser según la NIA 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, sin salvedades u opinión modificada que según NIA 705: Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente, la opinión modificada puede ser con salvedades, desfavorable o negativa, y denegación o abstención de la opinión.

Según Sierra y Santa María (2002) la importancia relativa “se define en

función de las necesidades informativas de los usuarios de la información económica ofrecida por las empresas” (p. 4) por tanto, resulta difícil para el auditor la operatividad de la materialidad por el desconocimiento que el auditor tiene de la diversidad de usuarios de la información y sus necesidades para la toma de decisiones económicas. En tal sentido, la consideración de la materialidad en auditoría resulta una tarea compleja en la que el auditor debe hacer uso del juicio profesional según lo establece la norma, pues no existe una norma que establezca criterios únicos para su consideración, dada la diversidad de factores que deben ser examinados para establecer una única interpretación. Sólo existen criterios que recaen sobre el juicio profesional, a saber:

- Establecer la utilidad neta antes de impuesto, como base, y acordar un porcentaje fijo (por ejemplo, 5 por ciento).
- Establecer ingresos brutos como base y acordar un porcentaje fijo (por ejemplo, 0,5 por ciento).
- Establecer activos como base y acordar un porcentaje fijo (por ejemplo, 5 por ciento).
- Establecer ingresos brutos o activos totales o una parte de ellos como base y acordar un porcentaje que variaría con el importe de los ingresos brutos o los activos totales.

De esta manera, sobre el juicio profesional del auditor recae la responsabilidad de determinar un umbral de importancia relativa en la auditoría tanto en la planificación como en su ejecución, considerando los elementos que la NIA 320 establece como orientadores en su determinación, y acertando que el juicio profesional es necesario en

prácticamente todas las decisiones principales del auditor en su trabajo.

6. Conclusiones

La diversidad de la literatura referida a la materialidad genérica expresa que ésta se manifiesta de diversos modos en contextos y disciplinas diferentes, se generaliza como un concepto que revela varios aspectos de su pluralista naturaleza.

En la auditoría financiera bajo un enfoque basado en riesgos, la materialidad representa un concepto importante para que los auditores definan el dominio de sus pruebas y el límite de sus responsabilidades como atestiguadores individuales.

La materialidad en la auditoría financiera debe considerarse como un eje transversal, pues está inmersa en las diversas fases que conforman una auditoría. La transversalidad de este concepto repercute en su consideración en la etapa de planificación, ejecución y emisión del informe final, revisando sus niveles en la medida que avanza su trabajo con la finalidad de ajustar, en caso de ser necesario, los niveles hallados en la etapa de planificación previa documentación.

La NIA 320 revela la importancia que tiene en la auditoría determinar de manera adecuada el umbral de materialidad, pues si la omisión o presentación errónea de un dato específico se considera de importancia relativa, se tiene el potencial de desencadenar la toma de decisiones equivocadas de los usuarios de la información.

El juicio profesional considerado como la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevante se relaciona con la materialidad, por cuanto la

determinación de ésta se basa en las decisiones tomadas apoyadas en éste, respecto al curso de acción de la auditoría financiera.

En la auditoría financiera es esencial el juicio profesional, pues que éste sea aplicado dada la experiencia, conocimiento y formación práctica del auditor facilitará el desenvolvimiento del auditor respecto a los umbrales de importancia relativa que deben ser determinados por el auditor.

El auditor requiere el ejercicio de un juicio profesional sólido, que le permita juzgar, entre diversos aspectos, los criterios que debe seguir en el desempeño de su labor, por lo que, éste debe ejercerse con un criterio prudencial en el contexto en el que se realice la auditoría.

El juicio profesional es necesario en prácticamente todas las decisiones principales del auditor, por lo que la calidad del producto final de su trabajo, es decir la opinión, se ve fuertemente afectada por la calidad de tales juicios.

Indudablemente el correcto uso del juicio profesional, adecuadamente sustentado en la experiencia, conocimiento y práctica del auditor, le permitirá a éste documentar las bases sobre las cuales se consideraron conclusiones respecto al concepto de materialidad como eje transversal en la auditoría financiera.

7. Referencias

- Brennan, N. y Gray, S. J. (2005). The impact of materiality: accounting's best kept secret. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance* (Malaysia), (March, 2005), 1-31.
- Dohr, J. L. (1950). Materiality: what does it mean in accounting?

- Journal of Accountancy*, 90, (1), 54-56.
- González, A. (2010). Precisiones necesarias en el dictamen de Auditoría y en el Concepto de Materialidad. *Revista Internacional de Investigación en Ciencias Sociales*, julio 2010, 6, (1).
- Herreros, J. (2010). Normas Internacionales de Auditoría: principales impactos del Proyecto Clarity. *Partida Doble*, número 224, Septiembre 2010, 68-79. Recuperado, julio, 25, 2015, de <http://www.audytax.mx/wp-content/uploads/2014/09/NIA-s.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma internacional de auditoría 200. Objetivos Globales del Auditor Independiente y Realización de la Auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma internacional de auditoría 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma internacional de auditoría 320. Importancia Relativa o Materialidad en la Planificación y Ejecución de la Auditoría*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma Internacional de Auditoría 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma Internacional de Auditoría 500. Evidencia de Auditoría*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma Internacional de Auditoría 530. Muestreo de Auditoría*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma Internacional de Auditoría 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013). *Norma Internacional de Auditoría 705: Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Vol. I, Edición 2013.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2009). *Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*. Recuperado, septiembre, 02, 2015, de <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
- International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Marco*

- Conceptual para la Información Financiera.
- Martínez, F.; Ramírez, S.; Montoya, J. y Fernández, A. (2009). La materialidad en auditoría: Un análisis comparativo entre la normativa internacional y la norma de Costa Rica, España y México. *Revista Internacional Administración & Finanzas*, vol. 2, nº1, 113-126. Recuperado, septiembre, 05, 2015, de <http://www.theibfr.com/ARCHIVE/RIAF-V2-N1-2009.pdf>
- Montoya, J. (2008). *La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: Marco teórico y estudio empírico para el caso español*. Tesis doctoral. Universidad de Cantabria. Recuperado, julio, 29, 2015, de <http://hdl.handle.net/10803/10593>
- Ramírez, I., Oropeza, M. y Montoya, J. (2011). Convergencia mexicana con las normas internacionales de materialidad en auditoría. *Investigación y Ciencia de la Universidad Autónoma de Aguascalientes*, (Enero-Abril 2011), número 51, 58-65. Recuperado, agosto, 14, 2015, de <http://www.uaa.mx/investigacion/revista/archivo/revista51/Articulo8.pdf>
- Sierra, G. y Santa María, M. (2002). La formación del juicio profesional: las diferencias individuales del auditor. *Revista de Contabilidad*, Vol. 5, Nº 10, pp. 179-203. Julio-Diciembre. ISSN 1138-4891. Recuperado, agosto, 15, 2015, de <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=88>