



GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS
Curso Académico 2015/2016

TRABAJO FIN DE GRADO

Mención en Contabilidad

**"Consecuencias de hacer depender las decisiones sobre
materialidad del juicio profesional del auditor"**

**"Consequences of making the decisions about materiality
dependent on the auditor's professional judgement"**

Autor: Francisco Martínez López

Director: Javier Montoya del Corte

Septiembre de 2016

“I am a great believer in luck, and I find that the harder I work, the more I have of it”

Thomas Jefferson

AGRADECIMIENTOS

Este trabajo no sólo es mi proyecto fin de carrera sino que también es el final de un ciclo, en el cual no sólo me he enriquecido intelectualmente, sino que también me he formado como persona, y en parte ha hecho que sea como soy.

En primer lugar, quiero mostrar mi más sincero agradecimiento a Javier Montoya del Corte, el cual me ha dado la oportunidad de realizar el proyecto bajo su dirección. Él, me ha guiado, aconsejado y ayudado en todo este tiempo mostrándome en todo momento su constante paciencia.

Me gustaría agradecer también a todos los profesionales ejercientes de la auditoría que han colaborado, ya que sin sus respuestas, este TFG no hubiera sido posible.

A mis compañeros, José, Jairo, Javier y Miguel, que sin ellos estos cuatro años no hubiesen sido lo mismo. Gracias por toda la ayuda y ánimos que me habéis dado. Espero que nuestra amistad nunca perezca.

A mis amigos, Luisja, Rafa, Jesús, Javier, Eduardo, Dennis y al resto de componentes del "Consejo de Sabios". Muchas gracias por estar siempre ahí, por todos los consejos que me habéis dado, no cambiéis.

Y finalmente a mi familia, especialmente a mis padres y a mi abuela, a quienes les debo todo. Ellos son los que me han soportado en los malos momentos y que no me han dejado nunca solo. Porque sin escatimar esfuerzo alguno han sacrificado gran parte de su vida por mí.

Gracias a todos.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS	2
SIGLAS UTILIZADAS	3
RESUMEN Y PALABRAS CLAVE.....	4
ABSTRACT AND KEY WORDS	5
1. INTRODUCCIÓN	6
2.1 Marco regulador de la auditoría.....	8
2.1.1 Organismos responsables de la regulación de la auditoría.....	8
2.1.2 Regulación en España.....	8
2.1.3 Objetivo	8
2.2 La asociación entre el juicio profesional y la materialidad	9
2.2.1 NIA-ES 320 “Materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”.....	9
2.2.2 NIA-ES 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”	10
2.3 Relevancia de los factores cuantitativos y cualitativos	10
2.4 Historia de la materialidad	11
3. OBJETIVOS DEL TRABAJO.....	11
4. METODOLOGÍA.....	12
4.1. La encuesta postal	12
4.2. La carta de presentación	12
4.3. Descripción del caso hipotético y del cuestionario.....	12
4.4. Descripción de la muestra.....	15
5. ANÁLISIS DE RESULTADOS	15
5.1 Significatividad de las incorrecciones y la limitación al alcance.....	16
5.2 Salvedades a incluir en el informe	18
5.3 Opinión a emitir en el informe	19
5.4 Composición de los informes de auditoría.....	20
5.5 Transcendencia de los factores cualitativos.....	21
6. CONCLUSIONES	22
7. BIBLIOGRAFÍA.....	23
ANEXO.....	25
Carta de presentación y encuesta dirigida a los auditores	25

ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS

Gráfico 2.1. Regulación actual de la materialidad	7
Tabla 2.1 Personas facultadas para ejercer la auditoría en España	9
Tabla 2.3.1 Parámetros orientativos de naturaleza cuantitativa	10
Tabla 2.3.2 Parámetros orientativos de naturaleza cualitativa	11
Tabla 4.3.1 Escala de importancia	13
Tabla 4.3.2 Cifras contables	14
Tabla 4.4.1 Envíos, contestaciones y tasa de respuesta	15
Tabla 4.4.2 Datos y perfil de la muestra	15
Gráfico 5.1.1. Significatividad de la omisión de información	16
Gráfico 5.1.2. Significatividad de la valoración	16
Gráfico 5.1.3. Significatividad de la clasificación	17
Gráfico 5.1.4. Significatividad de la limitación al alcance	17
Gráfico 5.2.1. Salvedad por omisión de información	18
Gráfico 5.2.2. Salvedad por valoración	18
Gráfico 5.2.3. Salvedad por clasificación	18
Gráfico 5.2.4. Salvedad por limitación al alcance	19
Gráfico 5.3 Opinión a emitir en el informe	19
Gráfico 5.4.1 Número de salvedades	20
Gráfico 5.4.2 Consenso de los auditores	21

SIGLAS UTILIZADAS

GADE	Grado en Administración y Dirección de Empresas
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IFAC	International Federation of Accountants
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas
NIA	Normas Internacionales de Auditoría
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría aplicables en España
REA+REGA	Registro de Economistas Auditores + Registro General de Auditores
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
TFG	Trabajo de Fin de Grado
TRLAC	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
UE	Unión Europea

RESUMEN

La auditoría de cuentas se ha convertido en una de las actividades profesionales más reguladas en España. Actualmente, la normativa se recoge en la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, que adapta la normativa interna a la comunitaria, buscando incrementar la fiabilidad, integridad y transparencia de la información económico financiera de las empresas auditadas, con el propósito de aumentar la confianza de los usuarios en la misma. El objetivo de este trabajo es analizar los efectos que puede tener el hacer depender las decisiones sobre materialidad del juicio profesional del auditor y examinar si es necesaria una modificación o ampliación de los parámetros orientativos para que estos sean más concretos, rígidos y objetivos, favoreciendo el consenso de los auditores. Para ello, se elabora un caso hipotético con una serie de incorrecciones y una limitación al alcance. Éste se envía al domicilio profesional de un grupo de auditores del ámbito de Cantabria y posteriormente, se procede a estudiar sus respuestas. Los principales resultados obtenidos ponen de manifiesto que, en el proceso de formación de juicios sobre materialidad, entran en juego varios factores. Esto dificulta que se llegue a un único informe de auditoría, lo que se intuye que puede hacer disminuir la confianza de los usuarios sobre la fiabilidad de las auditorías. Por este motivo, se ve como algo necesario la modificación de los parámetros orientativos, en especial los cualitativos, que son los que menos peso están teniendo a la hora de determinar la presencia de salvedades en el informe, y así poder conseguir un mayor grado de consenso en la elaboración de informes por parte de los auditores. Estos resultados son de interés para todas las partes relacionadas (ICAC, Corporaciones de auditores, empresarios, investigadores, profesores universitarios y demás trabajadores de la materia).

PALABRAS CLAVE

Auditoría de cuentas, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Materialidad, Juicio Profesional, Factores cuantitativos y cualitativos.

ABSTRACT

Auditing of Accounts has become one of the most regulated professional activities in Spain. Nowadays, the normative is contained in the Law 22/2015 on the Auditing of Accounts, which adapts the Spanish domestic law to the changes introduced in the European Union rules, looking for increasing the reliability, integrity and transparency of the economic and financial information of the audited companies, with the purpose of improving the confidence of the users. The aim of this study is to analyze the consequences that may arise from making the decisions about materiality dependent on the auditor's professional judgement, and examine if it is necessary a modification or an extension of the indicative parameters in order to be more specific, rigid and objective, favouring the auditor's agreement. To achieve this, a hypothetic case has been made with some mistakes and one limitation on scope. This has been sent to a group of auditors from the Cantabria area and the answers were studied later. The obtained results show that, in the process of making the judgements about materiality, several factors come into play. This makes it difficult to reach a unique auditing report, what it's thought that may decrease the user's confidence on the auditing reliability. For this reason, it is shown as something necessary the modification of the indicative parameters, specially, the qualitative factors. So we can achieve a greater degree of consensus in the elaboration of the reports from the auditors. These results are of interest to every part related (ICAC, Corporations, business owner, researchers, university teachers and more workers of the subject).

KEY WORDS

Auditing accounts, Institute of Accounting and Auditing, Materiality, Professional Judgment, Quantitative and Qualitative Factors.

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los aspectos más demandados por la sociedad actualmente, es la seguridad en todos los ámbitos y especialmente en el ámbito económico.

La información financiera que proveen las empresas al exterior va a afectar a las decisiones de muchas personas. Por ello, resulta de vital importancia el trabajo del auditor de cuentas¹, ya que es el encargado de aportar credibilidad y confianza a la fiabilidad, integridad y transparencia de la información elaborada por las empresas. En esta búsqueda de la seguridad razonable va a entrar en juego la *importancia relativa o materialidad*.²

Es por esto, que el presente trabajo se marca como objetivo el análisis de la influencia que tienen las decisiones sobre materialidad, tomadas por cada auditor durante la planificación y ejecución de la auditoría, a la hora de emitir su opinión en el informe final. Las decisiones sobre materialidad se toman en base al juicio profesional de cada auditor y a una serie de parámetros orientativos de naturaleza cuantitativa y cualitativa. El propósito final que se persigue es examinar si dichos parámetros les permiten llegar a tomar las mismas decisiones o por el contrario, si es necesario una modificación o ampliación de estos para facilitar el consenso de los auditores.

Con esta finalidad, se lleva a cabo la realización de un caso hipotético, el cual se puede dividir en 3 partes diferenciadas. En primer lugar, se presenta la información básica de la Sociedad Marlo, S.L. Despues, se introducen las tres incorrecciones y la limitación al alcance del caso y por último, se realiza un cuestionario con tres preguntas relacionadas con lo anterior. Para elegir a los auditores se utiliza el procedimiento de muestreo por conveniencia y se cuenta con la participación de 17 auditores del ámbito de Cantabria. Las cartas postales enviadas directamente a su domicilio profesional es la forma elegida para hacerles llegar el caso y para su recepción se adjunta un sobre pre-franqueado.

Entre los principales resultados obtenidos cabe destacar los siguientes. En primer lugar, que el proceso de formación de juicios sobre materialidad no es un proceso simple y sencillo, sino que entran en juego una serie de factores de diversa naturaleza. Al mismo tiempo, la realización del caso hipotético demuestra que con los parámetros orientativos con los que cuentan los auditores en la actualidad es muy complicado llegar a un consenso total. En cuanto a los porcentajes obtenidos, se llega a emitir la misma opinión en el 94,1% de los informes, pero sólo realizan un informe idéntico el 35,5%, existiendo una alta diversidad de tipos de informe en su contenido de salvedades.

Todos estos resultados tienen importantes implicaciones para distintos colectivos del ámbito regulador, empresarial y académico.

Con relación al primero, se muestra al ICAC que los parámetros orientativos (cuantitativos y cualitativos) que los auditores siguen para formar sus juicios de materialidad, no están tan claros como deberían estar, lo que hace muy difícil que se llegue al consenso total, que sería deseable para los propios empresarios y los diferentes usuarios de la información financiera. Además, puede ser útil para

¹ Al aludir a “auditoría” y “auditor” se está haciendo referencia, por simplificar y facilitar la lectura, a “auditoría de cuentas” y “auditor de cuentas”, respectivamente.

² A lo largo del presente trabajo, se alude a la “Importancia Relativa” con el término de “Materialidad”.

Consecuencias de hacer depender las decisiones sobre materialidad del juicio profesional del auditor

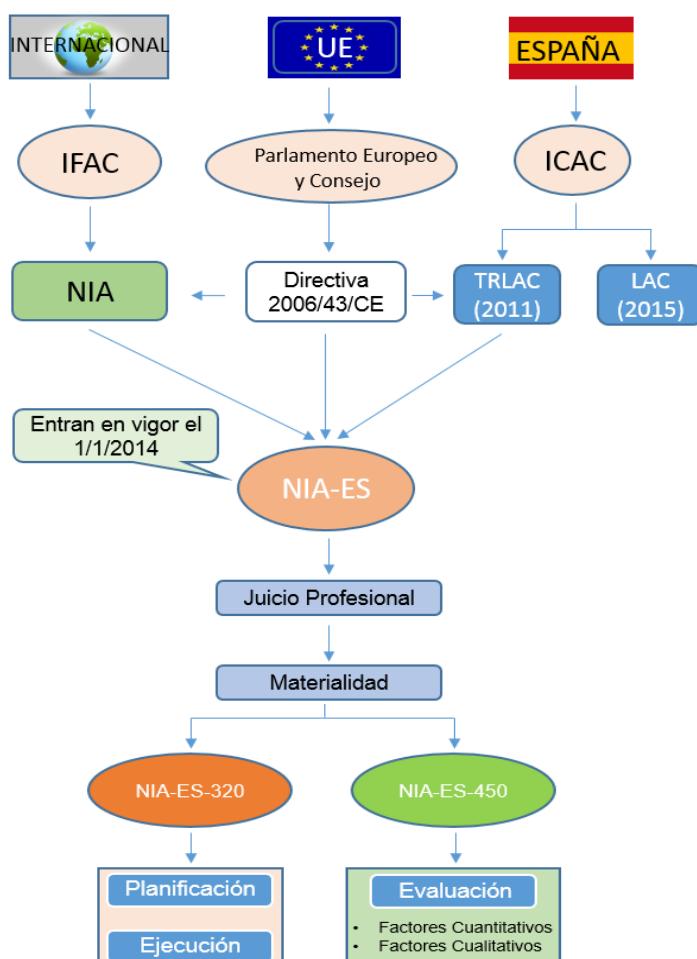
investigadores, profesores universitarios e incluso para otros estudiantes que estén finalizando sus estudios y tengan que realizar un proyecto relacionado con esta materia, ya que parece que esta línea de investigación tiene mucho trabajo por delante.

Lo que resta de trabajo se estructura de la siguiente manera. Tras esta introducción se presenta brevemente el marco teórico del estudio realizado y se plantean de forma más concreta los objetivos que se persiguen. A continuación, se describe más ampliamente la metodología de investigación utilizada. En el quinto apartado, correspondiente a los resultados, éstos son analizados y discutidos. Finalmente, se exponen las principales conclusiones alcanzadas, se referencia la bibliografía utilizada y se adjunta un anexo con la carta de presentación y el cuestionario, necesarios para llevar a cabo el trabajo de campo.

2. MARCO TEÓRICO

La función de auditoría está cobrando gran relevancia en la actualidad. Esto es debido a la creciente demanda de seguridad por parte de la sociedad en general y especialmente en el ámbito económico, donde destaca el mercado de capitales. Esta situación ha llevado a la profesión auditora a ser una de las más reguladas (**Europapress, 2014**). A pesar de ello, el juicio profesional del auditor de cuentas provoca, que en algunos casos y debido a su enorme influencia en la materialidad, la opinión sobre los estados financieros no sea la correcta. En el siguiente esquema se presentan los elementos clave para entender este término, que posteriormente se aborda con mayor detallamiento (**Gráfico 2.1**).

Gráfico 2.1. Regulación actual de la materialidad



Fuente: Elaboración propia.

2.1 Marco regulador de la auditoría

2.1.1 Organismos responsables de la regulación de la auditoría

Con la entrada de España en la Comunidad Económica Europea (CEE) en 1986, tuvo lugar un proceso de adaptación y reforma de la legislación, a las directrices europeas. Actualmente, en España la responsabilidad reguladora recae sobre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que asume tanto el control de la auditoría como la potestad sancionadora ante las posibles infracciones que pudieran cometer los auditores de cuentas, entre otras cuestiones (**Almela y Viedma, 1996**).

A nivel internacional, el principal emisor de normativa de auditoría y contabilidad es el “*International Federation of Accountants*” (IFAC), representante máximo de la profesión contable en el mundo. Se encuentra integrado por el “*International Auditing and Assurance Standards Board*” (IAASB) que emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

2.1.2 Regulación en España

La entrada en vigor de las NIAs en España, tuvo lugar el 1 de enero de 2014, previa traducción y adaptación por parte del ICAC de las NIAs emitidas por el IAASB. Estas reciben el distintivo de Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), cumpliendo así con la armonización exigida por la Unión Europea (**U.E. 2006, Art 26**).

Dichas normas permiten alcanzar la mejora global en la calidad de los trabajos de auditoría, haciendo posible que se alcance un nivel elevado de confianza en los usuarios de la información económica y se puedan evitar los conflictos de interés en la realización de la auditoría (**España, 2015, preámbulo III**).

Por otro lado, se encuentra la Ley 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas que reconoce institucionalmente a las siguientes corporaciones profesionales:

- El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)
- El Registro de Economistas Auditores y El Registro General de Auditores (REA+REGA)

La actividad de auditoría se realizará con sujeción a la LAC, al igual que ocurre con las NIA-ES, constituyendo los principios y requisitos que deben observar los auditores en la realización de su trabajo.

2.1.3 Objetivo

Los auditores tienen como finalidad, emitir una opinión acerca de si las cuentas anuales de la entidad, expresan en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de las operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada, así como si aquellas contienen la información suficiente y necesaria para su interpretación y comprensión (**España, 2015, Art 4**).

Las personas legalmente habilitadas para el ejercicio de esta actividad deben figurar inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). (**España, 2015, Art 8**).

Consecuencias de hacer depender las decisiones sobre materialidad del juicio profesional del auditor

Tabla 2.1 Personas facultadas para ejercer la auditoría en España

ROAC	
Auditores (Personas físicas)	
Ejerciente	Individual
	Socio de sociedad de auditoría
Prestando servicios por cuenta ajena	
Sociedades de Auditoría (personas jurídicas)	

Fuente: Elaboración propia.

2.2 La asociación entre el juicio profesional y la materialidad

En la realización de su trabajo, los auditores deben aplicar su juicio profesional, el cual viene definido en la LAC como “*la aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias que concurren, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulten de aplicación para la toma de decisiones en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas*” (**España, 2015, Art 13**).

Dicho juicio profesional va a jugar un papel muy importante a la hora de tomar las decisiones relacionadas con la materialidad (**Woolsey y Sam, 1973**). En la NIC 1 viene definida la materialidad de la siguiente manera: “*Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante*”.

El concepto de materialidad es inherente al trabajo del auditor, quien ha de tenerlo presente y aplicarlo tanto en la planificación y ejecución de la auditoría (NIA-ES 320), como en la evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la misma y los posibles efectos que puedan tener sobre los estados financieros (NIA-ES 450). También será relevante, en el momento de formar la opinión a expresar en el informe de auditoría (NIA-ES 700) (**ICJCE, 2014, pág.3**).

En particular, en el siguiente apartado la atención se centra en las NIA-ES que afectan al objeto de la investigación, la NIA-ES 320 y la NIA-ES 450.

2.2.1 NIA-ES 320 “Materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”

Esta norma requiere que el auditor, al establecer la estrategia global de la auditoría en la planificación, determine la cifra de materialidad para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, la cifra de materialidad de los tipos de transacciones, saldos contables o información que pudiera esperarse que influyera en las decisiones de los usuarios, y la revise durante las fases de ejecución del trabajo y emisión del informe.

A este respecto, la NIA 320 no establece un método de cálculo específico de la materialidad, sino que su determinación viene dada por la aplicación del **juicio profesional** del auditor y se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la

probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la materialidad determinada para aquellos en su conjunto (**Martínez, et al, 2009**).

2.2.2 NIA-ES 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”

Esta norma regula cómo se tienen que clasificar las incorrecciones en los estados financieros. Por un lado, su relevancia permite clasificarlas en significativas o no significativas, cuando individualmente por su cuantía o naturaleza puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros y, si no se corrigen, sobre la opinión emitida en el informe de auditoría.

Por otro lado, su grado de objetividad y certeza, permite diferenciar:

- Incorrecciones de hecho: cuando estás son claramente objetivas y sobre las que no existe duda alguna.
- Incorrecciones derivadas de la formación de juicios: las cuales provienen de juicios de los administradores sobre estimaciones contables que el auditor observa que no son razonables o apropiadas.
- Incorrecciones proyectadas: cuando el auditor proyecta las incorrecciones detectadas en una muestra de la auditoría a una población completa.

2.3 Relevancia de los factores cuantitativos y cualitativos

A la hora de interpretar y comprender la información, los auditores siguen una serie de criterios o pautas para formar sus juicios sobre materialidad (**Blokrijk, et al, 2003**). Por un lado, se encuentra la vertiente cuantitativa (**Ver Tabla 2.3.1**), en la cual las posibles incorrecciones que contienen los estados financieros se evalúan en función de un porcentaje que se aplica a una referencia elegida (**Nelson, Smith y Palmrose 2005**)

Tabla 2.3.1 Parámetros orientativos de naturaleza cuantitativa

Situación	Importe-Base	Tramo Porcentual
Empresas con beneficios normales	Beneficio antes de impuestos	5-10%
<i>El más representativo de:</i>		
Empresas con pérdidas, en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad	Total importe neto de la cifra de negocios	0,5%-3%
	Total activos	
	Patrimonio Neto	2%-5%
<i>El más representativo de:</i>		
Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado el volumen normal de operaciones)	Total importe neto de la cifra de negocios	0,5%-3%
	Total activos	
	Patrimonio Neto	2%-5%
<i>El más representativo de:</i>		
Entidades no lucrativas	Total de ingresos ordinarios	
	Total gastos	0,5%-3%
	Total activos	
	Patrimonio Neto	2%-5%

Fuente: Elaboración propia a partir de (ICJCE).

Por otra parte, en aquellos casos en los que el auditor detecte incorrecciones cuya cuantía individual o agregada sea inferior al nivel de materialidad establecido, es cuando toman importancia los factores cualitativos (**Ver Tabla 2.3.2**) (**Montoya, Martínez y Fernández 2008**).

Como resultado se afirma que los aspectos cualitativos de la materialidad se relacionan con la naturaleza de las incorrecciones y puede ocurrir que una incorrección considerada previamente como irrelevante desde la visión cuantitativa, sea significativa desde su vertiente cualitativa como señala **Santa María (2001) y (Montoya, 2008)**.

Tabla 2.3.2 Parámetros orientativos de naturaleza cualitativa

Incorrecciones susceptibles de ser relevantes	
1	Afectan al cumplimiento de los requerimientos normativos.
2	Afentan al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales.
3	Están relacionadas con la incorrecta aplicación de una política contable que es probable que tenga efectos significativos en la elaboración de los estados financieros en el futuro.
4	Encubren un cambio en los beneficios o de otras variables, índices o ratios, especialmente en el contexto de las condiciones económicas y sectoriales generales.
5	Afectan a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo.
6	Afectan de forma significativa a la información comunicada en las cuentas anuales respecto a un segmento de negocio importante en las operaciones o rentabilidad de la entidad.
7	Tienen el efecto de incrementar la remuneración de los directivos, por ejemplo al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos.
8	Son significativas teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos
9	Están relacionadas con partidas que afectan a determinados terceros.
10	Consisten en una omisión de información no exigida, pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo.
11	Afectan a otra información que se comunicará en documentos que contienen los estados financieros auditados, de los que se puede esperar que influyan en las decisiones económicas de los usuarios.

Fuente: Elaboración propia a partir de (NIA-ES 450).

2.4 Historia de la materialidad

El concepto de materialidad se viene estudiando desde mediados del siglo XX. La primera investigación se lleva a cabo por parte de **Dohr (1950)** con el título de “Materiality: what does it mean in accounting?”. A partir de entonces, han sido muchos los que han continuado indagando en la relevancia que tiene este término sobre el ejercicio de la auditoría. En el último año destaca el trabajo de **Moroney y Trotman (2016)** directamente relacionado con este TFG, ya que se analizan las posibles diferencias que pueden surgir a la hora de auditar los estados financieros, especialmente, por los factores cualitativos.

3. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Como se señala en el apartado introductorio, el objetivo principal de este trabajo es analizar el grado de consenso que se alcanza entre diferentes auditores, ante un mismo caso concreto, aplicando las actuales normas que regulan la materialidad. Por tanto, se desea constatar si los criterios que actualmente siguen los auditores para formar su juicio profesional les permiten llegar a emitir la misma opinión en el informe de auditoría, es decir, a un dictamen idéntico, o por el contrario existe disparidad.

Esto, a su vez, se fragmenta en los siguientes objetivos específicos:

- Significatividad de las incorrecciones y la limitación al alcance.
- Salvedades a incluir en el informe final.

- Tipo de opinión a emitir en el informe.

En esa búsqueda del consenso en las decisiones, entran en juego tanto los parámetros orientativos de naturaleza cuantitativa como los de naturaleza cualitativa. Para poder garantizar a los usuarios una información fiable, integra y transparente es necesario que estos parámetros sean lo más concretos, objetivos y rígidos posibles. Por ello, se estudia si es necesaria una modificación o ampliación de estos para favorecer que coincidan las opiniones de los auditores. Con especial atención a los factores cualitativos debido a la subjetividad de los mismos.

4. METODOLOGÍA

En este apartado, se procede a describir el cuestionario elaborado, así como los detalles del procedimiento llevado a cabo para su realización y las características de la muestra objeto del estudio.

4.1. La encuesta postal

Para alcanzar los objetivos anteriormente mencionados, ante la necesidad de obtener información por parte de los auditores, se utiliza como método de investigación la encuesta de respuesta postal.

Debido a la que la población de auditores es demasiado grande y resulta imposible dirigirse a cada individuo, el procedimiento de muestreo utilizado fue por conveniencia. Este procedimiento se puede realizar gracias a la asignatura de “Auditoría de Cuentas” (4º de GADE), en la cual, se lleva a cabo el desarrollo de una revista que cuenta con la colaboración de numerosos auditores. Con este fin, se les envía unas cartas postales directamente a su domicilio profesional y al mismo tiempo, para favorecer la recepción de los datos se adjuntó un sobre pre-franqueado.

4.2. La carta de presentación

Con la finalidad de conseguir la mayor cooperación posible por parte de los encuestados, se elabora una carta de presentación (ver Anexo) dirigida a los auditores seleccionados. En ella se identifica al Departamento de Administración de Empresas de la Universidad de Cantabria como la Institución a través de la cual se realiza el estudio y se expone de forma clara la finalidad e importancia del tema objeto de estudio. Se garantiza el anonimato del encuestado, la confidencialidad de los datos que aporte y el análisis global, en ningún caso particular, de los resultados obtenidos. Finalmente, se agradece la ayuda del encuestado y firma el director del trabajo.

4.3. Descripción del caso hipotético y del cuestionario

El caso hipotético que se elabora para realizar el estudio sobre la materialidad, está compuesto, en primer lugar, por la información básica de la empresa auditada, la cual es una sociedad limitada, de 17 años de antigüedad y perteneciente al sector industrial.

Posteriormente, se introducen las incorrecciones y la limitación al alcance del caso hipotético, para cuya elaboración se ha tenido en cuenta tanto las cifras globales de la empresa (véase Anexo), como las guías orientativas de las Corporaciones. A continuación se presentan cada una ellas y las cifras utilizadas:

- La primera incorrección, incluye una omisión de información en la memoria. Aun no siendo significativa desde el punto de vista cuantitativo, debido a que la retribución que le corresponde al administrador es de 38.000€, es decir, representa un 3,5% sobre beneficios, lo cual es inferior a los 55.000€,

resultantes del 5% del beneficio antes de impuestos. Esta sí tendría un carácter cualitativo, ya que, es una información que, en todo caso, debe contener la memoria, sea cual sea el importe de la retribución de los administradores. Se ajusta con el factor cualitativo número 1, ya que afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos (Tabla 2.3, NIA-ES 450).

- La segunda incorrección tiene que ver con una sobrevaloración de las existencias. Se entiende que es significativa en sí misma, porque supone un 10,9% sobre el beneficio antes de impuestos (1.100.000 €), superando el tramo porcentual máximo. Desde el punto de vista cualitativo, esta incorrección también se relaciona con un factor de naturaleza cualitativa, en este caso con el número 7, en él se refleja que pudiera estar motivado por el deseo de la directiva de ofrecer un mejor resultado con el fin de obtener una mayor retribución variable.
- La tercera y última incorrección, se refiere a la errónea clasificación del pasivo bancario, que afecta a la situación financiera de la entidad, pues mejora los ratios de capital circulante y deudas a corto plazo. Dicho fraude supone un encubrimiento de lo siguiente:
 - Empeoramiento del pasivo corriente en 160.000 € (10% del total, que era 1.600.000 €).
 - Empeoramiento del capital circulante en 160.000 € (14.5% del total, que era de 1.100.000 €).

Al mismo tiempo, destacar que esta incorrección se ciñe al factor cualitativo número 2, ya que afecta al cumplimiento de compromisos de deuda.

- Por último, se finaliza con una limitación al alcance, la cual hace referencia a la falta de respuesta de los asesores fiscales sobre la posible existencia de litigios que pudieran afectar a la sociedad, un procedimiento que se considera necesario para la obtención de evidencia de auditoría, lo que debe conllevar una salvedad en el informe final.

Seguido a esto, se encuentra el cuestionario. Este se inicia, valorando el grado de significatividad de cada una de las incorrecciones y la limitación al alcance. Para ello los auditores tienen en cuenta tanto los parámetros orientativos de naturaleza cuantitativa como los de naturaleza cualitativa. Para recoger los resultados, se crea la siguiente tabla (Tabla 4.3.1). En ella, se delimitan los valores para que la incorrección sea considerada como nada significativa, poco significativa, significativa o muy significativa.

Tabla 4.3.1 Escala de importancia

Nada significativa			Poco significativa		Significativa		Muy significativa		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Fuente: Elaboración propia.

Luego, se pide al encuestado si lo llevaría al informe de auditoría como salvedad y en función de ello, qué tipo de opinión emitiría en el mismo. Aquí concluyen las preguntas relacionadas con las incorrecciones y la limitación al alcance detectadas durante la auditoría, dando paso a una serie de preguntas acerca del entrevistado. Las cuales

tienen como objeto conocer algunas de sus características profesionales, todas ellas de respuesta cerrada. La primera pregunta tiene como cometido saber cuántos años de experiencia profesional tienen en auditoría, la segunda, con respecto a qué Corporación pertenece y la última, acerca de cómo está desarrollando su actividad hoy en día.

Para la elaboración del cuestionario se ha contado también con la ayuda de un socio ejerciente en una sociedad de auditoría, miembro del ROAC desde hace más de 27 años y perteneciente a la Corporación REA+REGA.

En cuanto a las cifras contables que presenta la empresa, y que se resumen en la Tabla 4.3.2, podemos resaltar diversos aspectos:

Tabla 4.3.2 Cifras contables

ANC	4.000.000,0	PN	3.100.000,0
AC	2.700.000,0	PNC	2.000.000,0
		PC	1.600.000,0
Total activo	6.700.000,0	Total PN y Pasivo	6.700.000,0
INCN	13.300.000,0	BAI	1.100.000,0

- Su estructura financiera y patrimonial es equilibrada.
- Su patrimonio neto es positivo por importe de 3.100.000 euros, y representa el 46,27% del total activo, frente a una financiación ajena de 3.600.000 euros (53,73% del total activo).
- El fondo de maniobra es positivo por importe de 1.100.000 euros (activo circulante de 2.700.000 euros y pasivo circulante de 1.600.000 euros). Ello indica, por una parte, que el activo no corriente (4.000.000 euros) está financiado en su totalidad con fondos a largo plazo, tanto ajenos (pasivo no corriente, por importe de 2.000.000 euros) como propios (patrimonio neto). Adicionalmente, el fondo de maniobra positivo indica que la empresa, previsiblemente, podrá atender sus compromisos con terceros a corto plazo (pasivo corriente, por importe de 1.600.000 euros), con la materialización de los activos corrientes (2.700.000 euros en total), que incluyen la tesorería, los derechos de cobro a corto plazo y las existencias.
- Por otra parte, la sociedad ha obtenido un beneficio antes de impuestos de 1.100.000 euros, con una cifra de negocios de 13.300.000 euros. Ello implica un margen sobre ventas del 8,27%, que podemos calificar como normal. En relación con sus activos totales, la rentabilidad del activo es del 16,42%. Por último, si suponemos una tasa impositiva del 30%, lo que implica un gasto por impuesto sobre beneficios de 330.000 euros y un beneficio neto de 770.000 euros, el patrimonio al comienzo del ejercicio sería de 2.330.000 euros, por lo que la rentabilidad del capital propio ha sido un 47,21%, que implica un resultado magnífico.

Por todo ello, podemos concluir que estamos en presencia de una empresa auditada que podríamos encuadrar como una “empresa con beneficios normales”, lo que implica que, desde la vertiente cuantitativa, el parámetro que se tendrá en cuenta para la determinación de la cifra de materialidad será el beneficio antes de impuestos, que en nuestro caso asciende a 1.100.000 euros. Aplicando un tramo porcentual de entre

Consecuencias de hacer depender las decisiones sobre materialidad del juicio profesional del auditor

5%-10% del mismo, la cifra de materialidad que corresponde oscilará entre 55.000 – 110.000 euros.

4.4. Descripción de la muestra

En cuanto a la descripción de la muestra, destacar que se ha trabajado con la respuesta de 17 auditores, que realizaron la encuesta personalmente. Inicialmente, la encuesta fue enviada el 25 de mayo de 2016 a 41 auditores, de los cuales, 39 pertenecían a la Comunidad de Cantabria y los 2 restantes, uno a la Comunidad de Madrid y el otro al País Vasco. El 9 de junio de 2016 se dio por finalizado el plazo para la recepción de las encuestas y como se muestra en la Tabla 4.4.1, se obtuvo una tasa de respuesta del 41,46%.

Tabla 4.4.1 Envíos, contestaciones y tasa de respuesta

Total encuestas enviadas	41
Total respuestas recibidas	17
Tasa de respuesta al cuestionario	41,46%

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, en la Tabla 4.4.2 se muestran los datos y perfil de la muestra respecto a las variables Corporación, años de experiencia y forma de ejercicio en la actualidad.

Tabla 4.4.2 Datos y perfil de la muestra

VARIABLE		MUESTRA (%)
Corporación	ICJCE	35,3
	REA + REGA	64,7
Años de experiencia	< 10	23,5
	11 - 20	41,2
	> 20	35,3
Forma de ejercicio en la actualidad	Individual	17,7
	Socio	47,1
	Por cuenta ajena	35,3

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede ver, es interesante destacar que la mayoría de los auditores pertenecen a la corporación REA + REGA (64,71%), poseen más de 10 años de experiencia (76,47%) y la forma de ejercicio predominante en la actualidad es como socio ejerciente en una sociedad de auditoría (47,06%).

5. ANÁLISIS DE RESULTADOS

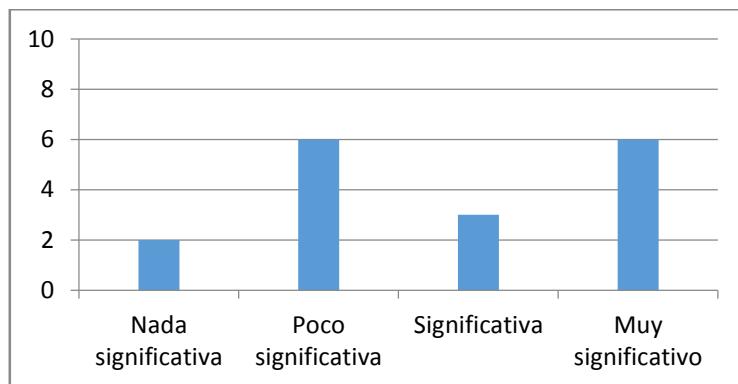
A continuación se van a analizar los principales resultados obtenidos en el cuestionario planteado. Para ello el apartado se organiza siguiendo el guion del mismo. En primer lugar, la importancia que le dan a cada una de las incorrecciones y la limitación al alcance; en segundo lugar, si se considera necesario llevarlas al informe de auditoría como salvedad y en tercer lugar, cuál es el tipo de opinión a emitir en el informe. Finalmente, se analizan los objetivos generales señalados en el apartado tres anterior y su grado de consecución.

5.1 Significatividad de las incorrecciones y la limitación al alcance

A la hora de valorar el grado de significatividad, se observa la importancia individual de cada una de las incorrecciones y la limitación al alcance. Con tal propósito se realizan los siguientes gráficos.

En primer lugar, el Gráfico 5.1.1 muestra la clasificación que los auditores asignan a la primera incorrección.

Gráfico 5.1.1.Significatividad de la omisión de información

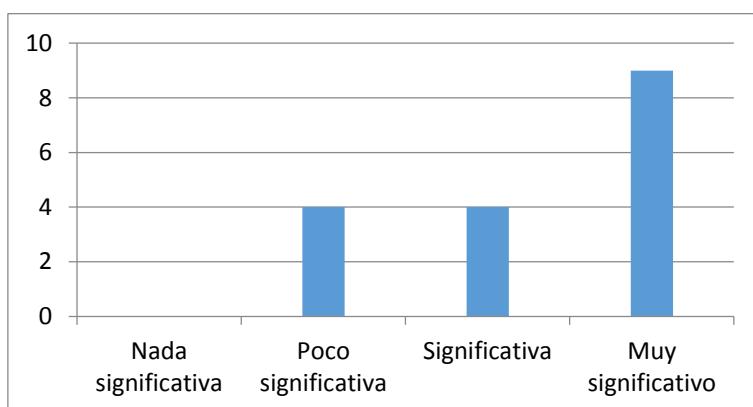


Fuente: Elaboración propia.

Se observa, que las respuestas han sido muy dispares, y por tanto, no hay consenso en cuanto a significatividad se refiere. Sin embargo, para 6 auditores (35,3%) dicha incorrección ha sido considerada como muy significativa, al considerar que esta omisión provoca un incumplimiento de la normativa vigente.

En el próximo Gráfico 5.1.2 se examina la segunda incorrección.

Gráfico 5.1.2. Significatividad de la valoración



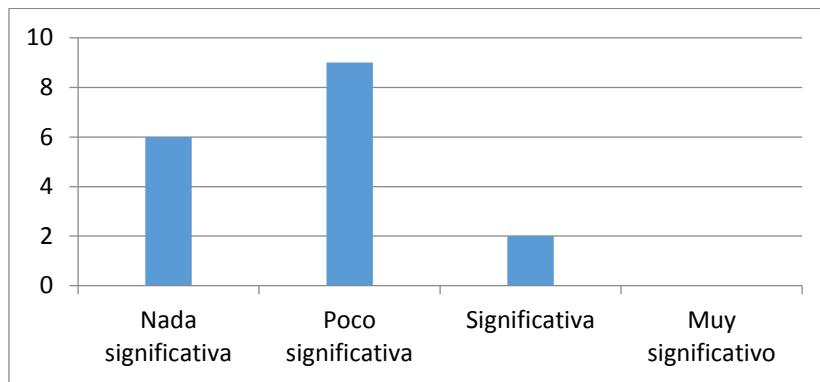
Fuente: Elaboración propia.

Se puede contemplar que en esta segunda incorrección, la mayoría de los auditores coinciden al clasificarla como muy significativa (52,9%), ya que dicha sobrevaloración de las existencias, no solo excede el 10% de beneficios antes de impuestos suponiendo una incorrección de naturaleza cuantitativa, sino que también se considera una incorrección de naturaleza cualitativa, pudiendo tener un efecto de mejorar los resultados y así incrementar la retribución variable de los directivos al cumplir los objetivos previstos para recibir un incentivo. El resto de auditores, la considero tanto poco significativa como significativa en un 23,5%

Consecuencias de hacer depender las decisiones sobre materialidad del juicio profesional del auditor

La tercera incorrección viene explicada en el Gráfico 5.1.3

Gráfico 5.1.3. Significatividad de la clasificación



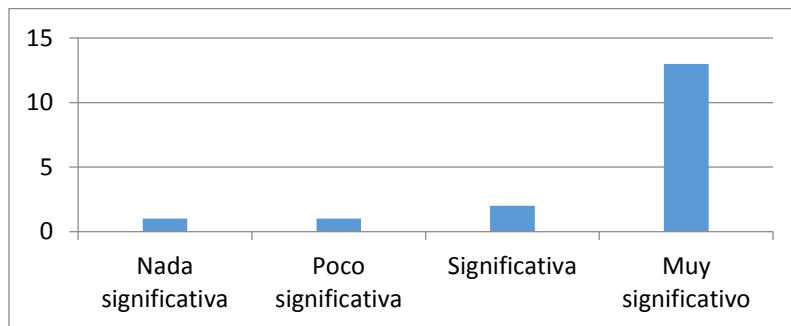
Fuente: Elaboración propia.

En este tercer gráfico, ningún auditor ha considerado que la incorrecta clasificación del pasivo bancario sea muy significativa, lo cual llama la atención porque este error va a aumentar los ratios de capital circulante y deudas a corto plazo, mejorando con ello la imagen de la sociedad frente a terceros (naturaleza cualitativa) y al mismo tiempo supone un empeoramiento del pasivo corriente y del capital circulante en un 10% y en un 14.55% del total respectivamente (naturaleza cuantitativa).

La mayoría de los auditores se han decantado por declararla poco significativa (52,9%), seguido de cerca por el 35,3% al considerarla nada significativa y en último lugar, el 11,8% restante se posiciona en significativa.

Por último, las respuestas a la limitación al alcance se encuentran en el Gráfico 5.1.4

Gráfico 5.1.4. Significatividad de la limitación al alcance



Fuente: Elaboración propia.

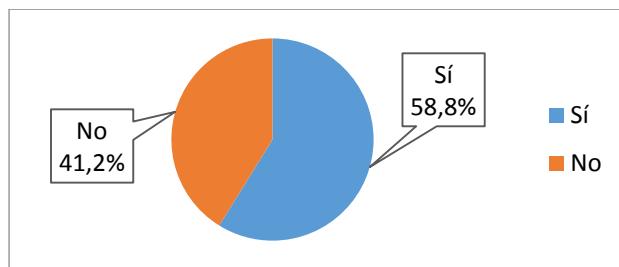
La limitación al alcance presenta el mayor grado de conformidad de todas las irregularidades detectadas en la auditoría de la Sociedad Marlo, S.L. ya que el 76,5% de los auditores la han clasificado como muy significativa, muy distanciada del 11,7% que la consideraron significativa y del 5,9% que la apreciaron poco y nada significativa.

Esta limitación impuesta, va a suponer que el auditor no pueda realizar un procedimiento que se considera necesario para la obtención de evidencia de auditoría, lo que dificultará que las cuentas anuales presenten la imagen fiel de la empresa.

5.2 Salvedades a incluir en el informe

En el siguiente Gráfico 5.2.1 se observa que el 58,8% de los auditores llevarían la omisión de información, referente a la retribución de los administradores, al informe de auditoría como salvedad.

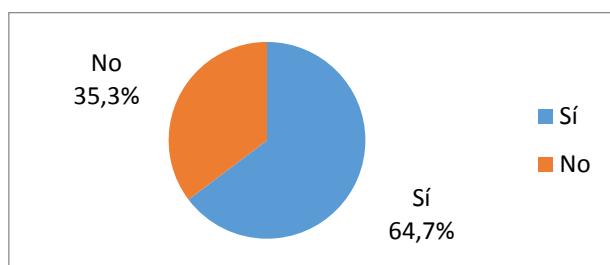
Gráfico 5.2.1. Salvedad por omisión de información



Fuente: Elaboración propia.

El Gráfico 5.2.2 relativo a la sobrevaloración de las existencias muestra que el 64,7% de los auditores, incluiría una salvedad en el informe, mientras que el 35,3% restante no la vería tan relevante como para incluirla.

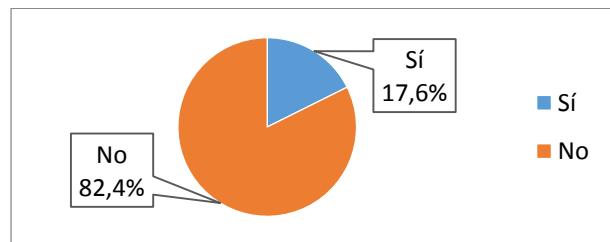
Gráfico 5.2.2. Salvedad por valoración



Fuente: Elaboración propia.

El Gráfico 5.2.3 revela que a pesar de ser una errónea clasificación del pasivo bancario, para el 82,4% de las respuestas no es tan importante como para llevarla al informe. Por lo tanto, no va a influir a la hora de emitir la opinión final.

Gráfico 5.2.3. Salvedad por clasificación

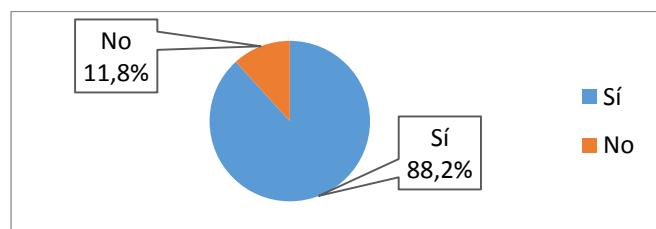


Fuente: Elaboración propia.

Por último, en lo referente a la falta de respuesta por parte de los asesores legales de la sociedad hay casi total conformidad en el veredicto final, ya que para el 88,2% de los auditores, esta limitación al alcance debe ser llevada como salvedad al informe de auditoría.

Consecuencias de hacer depender las decisiones sobre materialidad del juicio profesional del auditor

Gráfico 5.2.4. Salvedad por limitación al alcance



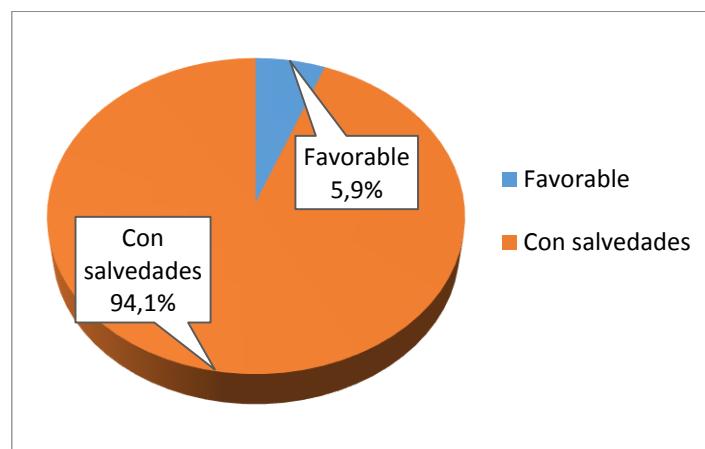
Fuente: Elaboración propia.

De todo ello se deduce, que los auditores ven necesario llevar al informe de auditoría como mínimo dos párrafos de salvedades, uno por la limitación al alcance y otro por las incorrecciones materiales detectadas.

5.3 Opinión a emitir en el informe

Para representar las opiniones dadas por los 17 auditores que componen la muestra del caso se realiza el Gráfico 5.3.

Gráfico 5.3 Opinión a emitir en el informe



Fuente: Elaboración propia.

Se puede observar que el 94,1% de las opiniones (16 de 17) tienen el mismo resultado. El cual consiste en una opinión con salvedades, es decir, las cuentas anuales auditadas expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel, pero con alguna excepción. Al mismo tiempo, ninguno de los auditores ha considerado emitir una opinión desfavorable o denegada, por lo que la opinión restante corresponde a una opinión favorable.

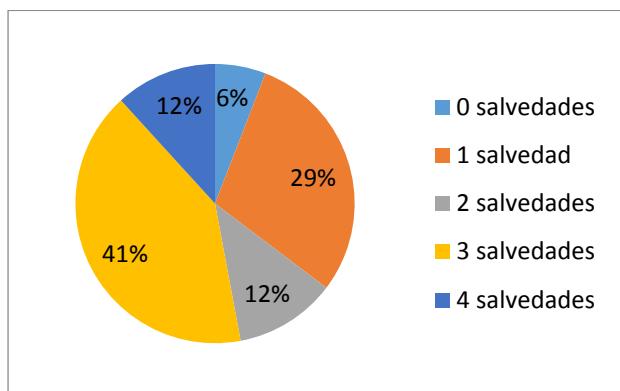
En definitiva, casi con toda seguridad (94,1%) el informe de auditoría de cuentas anuales debe contener un párrafo llamado: "Fundamento de la opinión con salvedades" donde el auditor expone cada una de estas situaciones en párrafos separados, que deben situarse justo antes del párrafo de opinión.

5.4 Composición de los informes de auditoría

En lo que se refiere a la composición de los 17 informes de auditoría, de acuerdo a las respuestas dadas por los auditores a si llevan las incorrecciones y la limitación al alcance al informe como salvedad y según ello, qué tipo de opinión emiten, se agrupan los informes de mayor a menor consenso, es decir, del más común al menos.

Al relacionar estas 2 preguntas, se obtiene como resultado que existen 5 tipos de informe de auditoría diferentes, tal y como queda reflejado en el Gráfico 5.4.1, únicamente teniendo en cuenta el número de salvedades a incluir en el informe y el tipo de opinión a emitir en el mismo.

Gráfico 5.4.1 Número de salvedades

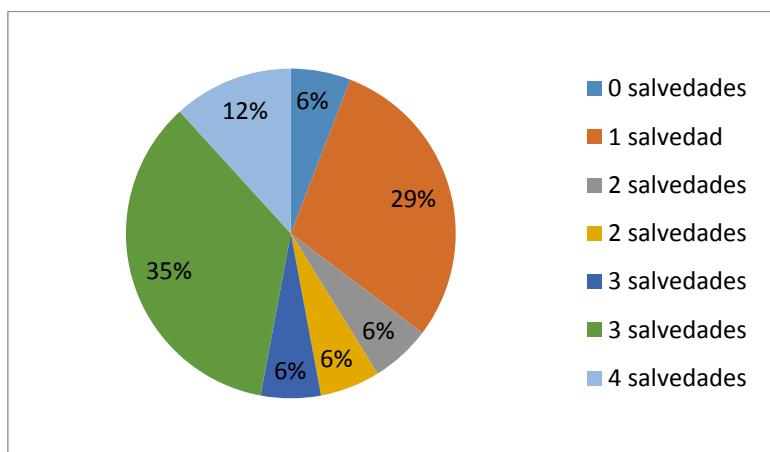


Fuente: Elaboración propia.

Como se muestra en el Gráfico 5.4.1, el informe de auditoría que presenta mayor consenso entre los auditores es el que incluye tres salvedades, ya que es el elegido por 7 de los 17 auditores (41%) y, por tanto, la opinión a emitir del mismo es “con salvedades”. En segundo lugar, para 5 de los 17 auditores (29%) el informe debe incluir solamente una saledad y coinciden que la opinión tiene que ser “con salvedades”. En tercer y cuarto lugar, se encuentran con el mismo porcentaje (12%) los informes que incluyen dos y cuatro salvedades, porque los 2 informes son elegidos por 2 auditores respectivamente. Y en último lugar, el informe menos común, es el que no incluye ninguna saledad, siendo este elegido por tan solo 1 auditor (6%). Lo que conlleva que éste sea el único con una opinión favorable.

Ahora bien, si en vez de tener en cuenta únicamente para las agrupaciones el número de salvedades en global, se analizan detenidamente cada una de las respuestas dadas a las incorrecciones y la limitación al alcance, se encuentran 7 tipos de informe de auditoría diferentes.

Gráfico 5.4.2 Consenso de los auditores



Fuente: Elaboración propia.

En este caso, sigue siendo el más común el informe de tres salvedades, pero ahora con el consenso de un auditor menos (35%), ya que este, en vez de considerar como necesario llevar una saledad al informe por la omisión de información, como hacen los otros 6 que eligen esta opción, opta por llevar una saledad por la incorrecta clasificación del pasivo.

Con relación al informe de una y cuatro salvedades, siguen ocupando la misma posición con el 29% y el 12% respectivamente. En cambio, los 2 auditores que se decantan por un informe con dos salvedades, no coinciden del todo, ya que uno considera imprescindible llevar una saledad al informe por la incorrecta valoración de información y, por otro lado, no llevarla por la limitación al alcance, mientras que el otro auditor lo valora al revés.

5.5 Transcendencia de los factores cualitativos

Centrando la atención en los factores cualitativos, se observa que tienen muy poca consideración por parte de los auditores a la hora de formar sus juicios sobre materialidad y esto se puede ver al analizar las respuestas obtenidas de las tres incorrecciones.

En primer lugar, se encuentra la omisión de información referente a la retribución de los administradores que, si bien es de una cuantía reducida y se sitúa por debajo de los niveles de materialidad establecidos, está relacionada con el primer factor cualitativo, ya que afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos y si nos fijamos en las respuestas solo 6 auditores (35,3%) lo consideran muy significativo, y al mismo tiempo lo llevan al informe como saledad el 58,8%.

En segundo lugar, está la sobrevaloración de las existencias relacionada con el séptimo factor cualitativo, siendo significativa tanto cuantitativamente como cualitativamente y que cuenta con el consenso de los auditores, puesto que 13 auditores la consideran significativa o muy significativa y el 64,7% lo lleva al informe como saledad.

La última incorrección, correspondiente a la errónea clasificación del pasivo bancario. Es la que más sorprende, ya que ningún auditor la considera muy significativa y va a aumentar los ratios de capital circulante y deudas a corto plazo, al mismo tiempo que

mejora la imagen de la sociedad. Del total de 17 auditores, 13 la consideran nada o poco significativa (88,3%) y solo el 17,6% la lleva al informe como salvedad.

6. CONCLUSIONES

Como se pone de manifiesto en la introducción, el objetivo de este trabajo es analizar la influencia que tienen las decisiones de materialidad. Con tal propósito, se elabora un caso hipotético para examinar las respuestas dadas por los auditores a una serie de incorrecciones y una limitación al alcance. Los principales resultados obtenidos, evidencian que en el proceso de formación de juicios sobre materialidad, entran en juego varios factores. Casi la totalidad de los encuestados (94,1%) coinciden en emitir una opinión con salvedades pero solo 6 auditores (35,3%) llegan a coincidir en la opinión y en el mismo número y tipo de salvedades.

También se pone de manifiesto como los auditores dan prioridad a los factores cuantitativos a la hora de evaluar la significatividad de las incorrecciones y la limitación al alcance. Por todo esto, se ve como algo necesario la modificación o ampliación de los factores cualitativos para que se consiga un mayor consenso entre los auditores y los usuarios disfruten de una información más fiable, integra y transparente.

Todos estos resultados tienen importantes implicaciones y son de interés para distintos colectivos del ámbito regulador, empresarial y académico.

Con relación al primero de ellos, este trabajo puede servir para mostrar al ICAC que los parámetros orientativos (cuantitativos y cualitativos) que los auditores siguen actualmente para llegar a formar sus juicios de materialidad, no están lo suficientemente claros o definidos como para llegar a un consenso de la totalidad de los auditores. Ello podría derivar en la necesidad de definir parámetros más concretos y específicos, en orden a conseguir el necesario consenso en la profesión.

Respecto al ámbito empresarial, cuyas cuentas anuales son objeto del informe, el hecho de que diferentes auditores lleguen a unas conclusiones diferentes pudiera ser interpretado como que existe cierta flexibilidad a la hora de formular las cuentas anuales, y buscar aquellos auditores cuya interpretación sea más favorable o proclive a los intereses de la empresa.

Los usuarios de la información económico financiera (inversores, trabajadores, clientes y proveedores, entidades públicas, etc.) están reclamando fiabilidad en la información, y esperan que unas cuentas auditadas proporcionen una seguridad razonable de fiabilidad. El hecho de que, antes unas mismas cuentas anuales y unos hechos concretos, se produzcan divergencias en la opinión de los auditores, aumenta la desconfianza de los usuarios en la información económica financiera y resta credibilidad al sistema.

En este contexto, los auditores de cuentas ven cuestionado su trabajo y minada su credibilidad, por lo que también se ven perjudicados.

En lo que se refiere al mundo académico, este Trabajo de Fin de Grado saca a relucir diferentes cuestiones que requieren un mayor esfuerzo de investigación. Por este motivo puede ser útil para investigadores, profesores universitarios y otros estudiantes que estén finalizando sus estudios de Grado o de Máster, que tengan que realizar algún proyecto relacionado con la materialidad.

La interpretación de este trabajo debe hacerse con cautela, ya que hay que tener siempre en cuenta una serie de limitaciones. En especial, cabe resaltar que los

resultados y conclusiones se obtienen a partir de las respuestas de 17 auditores españoles, no siendo extrapolables en un principio al conjunto de la población de auditores de cuentas de España, ya que representan un porcentaje minúsculo. Adicionalmente, la información suministrada en el caso hipotético pudiera ser insuficiente para alguno de ellos, por lo que los resultados pueden estar influidos también por este hecho.

Cabe señalar que los resultados obtenidos y las limitaciones referidas abren interesantes líneas de investigación para el futuro. Así, se debería llevar a cabo un estudio más profundo del tema, es decir, contar con la colaboración de un mayor número de auditores para poder obtener unos resultados más representativos. Al mismo tiempo, se podrían realizar estudios comparativos con otros Estados miembros de la UE ya que todos ellos se rigen bajo la misma regulación y si se encuentran diferencias, analizar de donde proceden estas. Pero lo más importante, sería poner una mayor dedicación en los factores cualitativos, ya que si se consigue que estos sean más claros, se convertirían en imprescindibles a la hora de formar los juicios de materialidad de los auditores, logrando al mismo tiempo ofrecer un mejor servicio para los usuarios.

Antes de finalizar este TFG, me gustaría mencionar las competencias que, en mi opinión, he podido fortalecer durante su desarrollo y la elaboración de este documento. Con relación a los conocimientos adquiridos, he podido profundizar y ver la implicación práctica de una serie de conceptos aprendidos durante el estudio de la asignatura “Auditoría de Cuentas” (4 GADE), en especial los relativos a cuestiones ligadas a su ejercicio como son la materialidad y el juicio profesional. En cuanto a las habilidades, este trabajo me ha servido para mejorar mi capacidad de búsqueda, análisis y síntesis de información, así como para expresarme por escrito de una forma más clara y concisa. Por último, me gustaría destacar que la realización de este trabajo me ha hecho ser más consciente y valorar como se merecen las actitudes que debe tener todo profesional, en concreto, el esfuerzo y la dedicación.

7. BIBLIOGRAFÍA

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

BLOKDIJK, H., DRIEENHUIZEN, F., SIMUNIC, D. A. Y STEIN, M. T. (2003): “Factors Affecting Auditors' Assessments of Planning Materiality”, Journal of Practice & Theory, Vol. 22, No. 2, pp. 297-307.

DOHR, J. L (1950): “Materiality: what does it mean in accounting?”, Journal of Accountancy, Vol. 90, N.º1, pp. 54-56.

ESPAÑA, LEY 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas (BOE de 21 de Julio).

EUROPA PRESS. 2014: “Los auditores salen en defensa de su profesión, una de las más reguladas y controladas” de 28 de Julio.

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (ICJCE) (2014): Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad.

MARTÍNEZ GARCÍA, F. J., RAMÍREZ CACHO, S.I., MONTOYA DEL CORTE, J. Y FERNÁNDEZ LAVIADA, 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, N.º 1.

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.

MONTOYA DEL CORTE, J., MARTÍNEZ GARCÍA, F.J Y FERNÁNDEZ LAVIADA, A. (2008): "La utilización efectiva de los factores cualitativos de la materialidad: Un análisis empírico para los auditores de cuentas ejercientes en España". Revista de contabilidad, Vol.11, N.º1, pp. 99-124.

MORONEY, R Y TROTMAN, K.T. (2016): "Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports", Vol. 33, pp. 551-575.

NELSON, M.W., SMITH, S.D. Y PALMROSE, Z-V. (2005): "The effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions", The Accounting Review, Vol. 80 N.º3, pp. 897-920.

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

U.E. 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.

WOOLSEY Y SAN M. (1973): "Approach to solving the materiality problem", Journal of Accountancy.

ANEXO

Carta de presentación y encuesta dirigida a los auditores



UNIVERSIDAD DE CANTABRIA

DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

Santander, 19 de mayo de 2016

Estimado/a auditor/a:

Nos dirigimos a usted para solicitar su colaboración en la investigación que estamos realizando como base del Trabajo de Fin de Grado del alumno, Francisco Martínez López y dirigido por D. Javier Montoya del Corte, profesor del Departamento de Administración de Empresas de la Universidad de Cantabria.

El tema objeto de estudio es la **importancia relativa o materialidad**. En particular, analizamos la influencia que tienen tanto los factores cuantitativos como los cualitativos, al evaluar la significatividad de las incorrecciones detectadas en las cuentas anuales y al decidir el contenido del informe de auditoría.

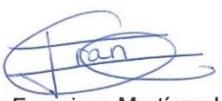
Por ello hemos elaborado un cuestionario, el cual le adjuntamos, para conocer su opinión sobre las diferentes incorrecciones detectadas durante la realización de la auditoría de cuentas del ejercicio 2015 en la Sociedad Marlo, S.L.

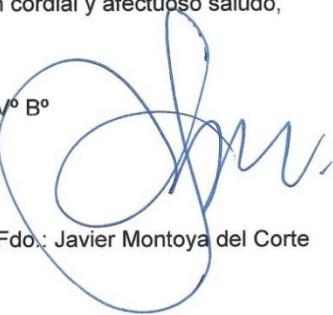
Evidentemente, esta investigación solo se puede llevar a cabo con éxito si conseguimos la indispensable ayuda de los profesionales ejercientes de la auditoría. Es por ello que nos dirigimos a usted, para solicitar su valiosa colaboración y que, por favor, nos dedique unos breves instantes de su tiempo para responder a las preguntas de esta encuesta.

El propósito último del estudio es obtener conclusiones generalizables, por lo que la captación de datos es totalmente anónima. Si está interesado/a en disponer de los resultados que se obtengan, será un placer remitírselos expresamente una vez finalizado el trabajo.

Agradeciéndole de antemano su inestimable colaboración, quedamos a su disposición para cualquier comentario o aclaración. Reciba un cordial y afectuoso saludo,

Atentamente,


Fdo.: Francisco Martínez López

Vº Bº

Fdo.: Javier Montoya del Corte

CONTACTO: Francisco Martínez López, Tfno: 636 535 061 Email: francisco.martinez@alumnos.unican.es

Consecuencias de hacer depender las decisiones sobre materialidad del juicio profesional del auditor

El auditor de las cuentas anuales del ejercicio 2015 de la Sociedad Marlo, S.L. se encuentra con la siguiente información previa a la emisión del informe.

1. INFORMACIÓN BÁSICA SOBRE LA EMPRESA AUDITADA

Forma societaria	Sociedad Limitada
Años de antigüedad	17 años
Tipo de auditoría	Auditoría obligatoria de CCAA
Sector actividad	Industrial
Actividad	Fabricación componentes automoción
Nº empleados	77

Cifras contables relevantes para materialidad.

Total Activo	6.700.000 €, de los cuales 4.000.000 € No Corriente y 2.700.000 € Corriente
Patrimonio Neto	3.100.000 €
Pasivo Largo Plazo	2.000.000 €
Pasivo Corto Plazo	1.600.000 €
Importe Neto Cifra de Negocios	13.300.000 €
Beneficio Antes de IS	1.100.000 €

2. INCORRECIONES DETECTADAS EN LA AUDITORÍA.

a)

La memoria no contiene información relativa a la retribución de los administradores que asciende a 38.000€.

b)

El auditor ha detectado que las existencias finales están sobrevaloradas en 120.000 €. Pudiendo tener el efecto de incrementar la retribución de los directivos.

c)

Se ha detectado que un pasivo bancario por importe de 160.000 euros, clasificado como de largo plazo, tiene vencimiento a corto.

d)

A la fecha de emisión del informe, no se ha recibido la respuesta de los asesores legales de la sociedad informando sobre la posible existencia de litigios que pudieran afectar a la sociedad.

3. SE PREGUNTA

¿Qué importancia le da a cada una de las incorrecciones?	Escala de importancia (Significatividad)										
	Nada significativo								Muy significativo		
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
a)											
b)											
c)											
d)											

¿Lo llevaría al informe de auditoría como salvedad?		
a)	SÍ	NO
b)	SÍ	NO
c)	SÍ	NO
d)	SÍ	NO

¿Qué tipo de opinión emitiría en el informe de auditoría?	
Favorable	
Con salvedades	
Desfavorable	
Denegada	

4. PERFIL DEL ENTREVISTADO

Años de experiencia en auditoría de cuentas:

- < 10 11-20 > 20

Usted es miembro de:

- ICJCE REA + REGA

Actualmente desarrolla su actividad: (marque más de una opción si fuera su caso)

- Como auditor ejerciente a título individual
- Como socio ejerciente en una sociedad de auditoría
- Prestando servicios por cuenta ajena