

UNIVERSIDAD DE MÁLAGA

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y
ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**



TESIS DOCTORAL

**VALORACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA Y RELACIÓN CON
LA APLICACIÓN DEL MUESTREO ESTADÍSTICO.**

Doctorando: Pedro Navarrete Molina

Directora: Profesora Dra. D^a Francisca Parra Guerrero

Tutora: Profesora Dra. D^a Vanesa Francisca Guzmán Parra

Málaga 2016





UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

AUTOR: Pedro Navarrete Molina

 <http://orcid.org/0000-0003-3106-1132>

EDITA: Publicaciones y Divulgación Científica. Universidad de Málaga



Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional:

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode>

Cualquier parte de esta obra se puede reproducir sin autorización pero con el reconocimiento y atribución de los autores.

No se puede hacer uso comercial de la obra y no se puede alterar, transformar o hacer obras derivadas.

Esta Tesis Doctoral está depositada en el Repositorio Institucional de la Universidad de Málaga (RIUMA): riuma.uma.es





FRANCISCA PARRA GUERRERO profesora del Departamento de Economía y Administración de Empresas de la Universidad de Málaga,

CERTIFICA:

Que D. PEDRO NAVARRETE MOLINA, Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales, ha realizado, en el Departamento de Economía y Administración de Empresas de la Universidad de Málaga, bajo mi dirección, el trabajo de investigación correspondiente a su Tesis Doctoral titulada: VALORACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA Y RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DEL MUESTREO ESTADÍSTICO

Revisado el presente trabajo estimo que puede ser presentado al Tribunal que ha de juzgarlo.

Y para que conste a efectos de lo establecido en el artículo 8 del Real Decreto 778/1998, regulador de los estudios de Tercer Ciclo – Doctorado, AUTORIZO la presentación de esta tesis en la Universidad de Málaga.

Málaga a 11 de noviembre de dos mil quince

Fdo.: Francisca Parra Guerrero





UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

A José y Rosario, mis padres.

A Rosa y Clara, mi mujer y mi hija.



UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

AGRADECIMIENTOS

Quisiera dejar constancia de mi agradecimiento a todas aquellas personas que me han prestado su ayuda y colaboración para la realización de esta tesis.

A mi Directora de Tesis, Dra. D^a Francisca Parra Guerrero por su confianza en mí y su apoyo para sacar adelante este proyecto.

A todos los compañeros, auditores de cuentas, que han participado en esta investigación aportando sus conocimientos y experiencias, estando siempre disponible cuantas veces les he solicitado su colaboración.

A José, mi padre, y a Rosario, mi madre, por cuanto me han dado, siempre están presentes en mi memoria.

A Rosa, mi mujer, y a Clara, mi hija, porque gracias a su exigencia, a su abnegación, a su constante apoyo, a sus palabras de ánimos durante todo este tiempo, que han sido vitales para poder cumplir este objetivo.

A todos, mi más sincero y profundo agradecimiento.



UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

PROPOSITO DE LA TESIS DOCTORAL

El objetivo de la auditoría de estados financieros en definición de la NIA-ES 200 es *“aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros (...) mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable”*.

Un auditor puede expresar una opinión errónea sobre unos estados financieros, en la medida que no pone de manifiesto en su informe incorrecciones materiales existentes, o bien al contrario pone de manifiesto en su informe incorrecciones materiales que luego no se corresponden con la realidad.

El riesgo de auditoría (RA) se asocia a que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales, y es una función del riesgo de incorrección material (RIM) y del riesgo de detección (RD) (NIA 200 n° 13).

El RIM es independiente a la actuación del auditor y viene dado por las características de la entidad auditada y de su entorno. Se diferencia dos componentes en el RIM: el riesgo inherente (RI) y el riesgo de control (RC).

La actuación de un auditor debe empezar por llevar a cabo una valoración del RIM de los estados financieros, siendo fundamental su “juicio profesional” para realizar tal menester como señala reiteradamente las NIA.ES.

Una vez evaluado el RIM, el auditor debe diseñar un plan de auditoría describiendo los procedimientos que va aplicar para hacer que el riesgo de detección (RD), componente del RA sobre el que puede actuar, haga que el RIM se reduzca a valores asumibles.

Los procedimientos de auditoría que llevará a cabo el auditor serán sustancialmente de dos tipos “pruebas de controles” y “pruebas sustantivas”, y con frecuencia será necesario recurrir al análisis de muestras ante la imposibilidad de poder revisar la totalidad de elementos que integran la población que se analiza.

La selección de los elementos que formará la muestra objeto de revisión se puede realizar aplicando el muestreo estadístico, lo cual permitirá inferir los resultados obtenidos del análisis de la muestra al total de la población. En dicho proceso de inferencia estadística podremos cuantificar y objetivar la probabilidad de acierto y error debida al propio proceso de muestreo. Dicha probabilidad (o riesgo) de error del muestreo formará parte del RD del auditor, además de otros posibles riesgos de error por motivos ajenos al muestreo.

El propósito de esta investigación es tratar las siguientes cuestiones:

- 1) ¿Qué factores influyen para determinar una incorrección de los estados financieros como material o significativa?
- 2) ¿Qué aspectos son considerados y qué importancia se les da en la valoración de RIM que realizan los auditores?
- 3) ¿Existen diferencias significativas en los aspectos considerados por parte de los auditores que hagan que se valoren de manera diferente el RIM en situaciones similares?
- 4) ¿Qué relación podemos establecer entre RA, RIM y RD?; ¿es adecuado considerar el modelo de relación $RA=RIM \times RD$?
- 5) ¿Cómo se relaciona el RD y el riesgo de muestreo cuando se aplica el muestreo estadístico en los procedimientos de auditoría?
- 6) Tras aplicar los procedimientos de auditoría, ¿Cómo se cuantificaría la probabilidad de que existan errores significativos no identificados? ¿Y cuál sería el límite admisible de dicho RD a posteriori, tras la realización de las pruebas de auditoría?

7) ¿Qué responsabilidad debe asumir el auditor de cuenta por incorrecciones materiales en los estados financieros no identificadas?

En la primera parte de esta Tesis, se documenta el análisis del marco teórico de estas cuestiones; en el cual se realiza un primer apartado introductorio sobre conceptos básicos relacionado con la auditoría de cuentas; sus objetivos y finalidad; los requisitos de la información contenida en los estados financieros; y por último definición y concepto de riesgo de auditoría.

En el segundo apartado, se analiza los conceptos de riesgo e incertidumbre y su influencia en los estados financieros de las empresas, para tratar en el apartado tercero, diversos modelos teóricos aplicados para analizar situaciones de incertidumbres y riesgos, que han sido aplicado para analizar el riesgo de auditoría.

En el cuarto apartado, se estudia el concepto de materialidad o importancia relativa como determinante del riesgo de auditoría. Se analiza el enfoque dado por las normas internacionales de auditoría a la definición de la materialidad; aspectos cuantitativo y cualitativos que influyen en su determinación; para luego terminar para analizar la definición de la materialidad en el momento de la planificación de la auditoría y en la ejecución del trabajo de campo.

En el quinto apartado, se estudia el riesgo de auditoría, el enfoque de este concepto previo a las normas internacionales de auditoría, su relación con la materialidad o importancia relativa, así como diversos modelos teóricos planteados para cuantificar el riesgo de auditoría.

En el sexto apartado, se analizar el procedimiento establecido en las normas internacionales de auditoría para la valoración del riesgo de auditoría; para en el apartado séptimo, y último de esta parte, tratar sobre la aplicación del muestreo estadístico en los procedimientos de auditoría.

En la segunda parte de la tesis, se documenta el estudio empírico realizado. Comienza con el apartado octavo, en el que se hace una introducción explicativa

de la metodología Delphi que se ha empleado en el estudio empírico, para luego en el apartado noveno, explica el diseño de la investigación: definición de las cuestiones de estudio; diseño y validación del cuestionario; grupo de experto que han participado en el proyecto de investigación; y análisis de los resultados. Y se termina con la parte tercera de la tesis, en la que se realiza una síntesis de los resultados obtenido en la investigación Delphi, y nuestras conclusiones sobre dichos resultados, ya para concluir.

INDICE

1º PARTE: MARCO TEORICO.....	1
1. Introducción: conceptos básicos.....	1
1.1. La auditoría de cuentas como “función de interés público”.....	1
1.2. Objetivo y finalidad de la auditoría de cuentas.....	6
1.3. Los estados financieros: preparación y requisitos.....	10
1.4. El riesgo de auditoría.....	16
2. Riesgos e incertidumbres: influencia sobre los estados financieros.....	23
2.1. Concepto de incertidumbre y riesgo.....	24
2.2. Riesgos de negocios y su incidencia en los estados financieros.....	30
2.3. Estimaciones contables.....	32
2.4. Deterioros de la valoración de elementos patrimoniales.....	34
2.5. Provisiones contables y contingencias.....	36
2.6. Principio de gestión continuada.....	39
3. Modelos para analizar situaciones de incertidumbre.....	42
3.1. Modelo basado en la teoría de la probabilidad.....	42
3.2. Modelo basado en la teoría difusa o borrosa.....	43
3.3. Modelo basado en la teoría de la evidencia.....	47
3.4. Modelo basado en la teoría bayesiana.....	53
4. La materialidad como concepto que determina el riesgo de auditoría.....	57
4.1. Conceptos previos.....	57
4.2. La materialidad según NIA.....	59
4.3. Aspectos cuantitativos de la materialidad.....	66
4.4. Aspectos cualitativos en la determinación de la materialidad.....	72
4.5. Determinación de la materialidad en la planificación, ejecución y conclusión de la auditoría de cuentas.....	74
5. El riesgo de auditoría: enfoque y modelos anteriores a las NIA.....	76
5.1. Antecedentes.....	76
5.2. Riesgo de auditoría y materialidad.....	80
5.3. Riesgo de auditoría y riesgo de actividad del auditor.....	81
5.4. Modelo de valoración del riesgo de auditoría según enfoque probabilístico.....	84
5.5. Valoración del riesgo de auditoría según otras aportaciones teóricas.....	89

6. Valoración del riesgo de auditoría de acuerdo con NIA.	93
6.1. Valoración del RIM según NIA.	95
6.2. Conocimiento de la entidad y su entorno.	97
6.3. Conocimiento del control interno de la entidad.	99
7. Procedimientos de auditoría para la obtención de evidencias: aplicación del muestreo estadístico y su relación con la valoración del RA.	105
2º PARTE: ESTUDIO EMPÍRICO.	111
8. Introducción: el método Delphi.	111
9. Diseño de la investigación.	122
9.1. Definición de las cuestiones de estudio.	122
9.2. Diseño y validación del cuestionario.	131
9.3. Grupo de expertos.	133
9.4. Respuestas a los cuestionarios e integración de las opiniones de los expertos.	134
9.5 Análisis de los resultados.	143
3º PARTE: CONCLUSIONES Y SÍNTESIS.	165
ANEXOS	175
BIBLIOGRAFIA.	249

1º PARTE: MARCO TEORICO.

1. Introducción: conceptos básicos.

1.1. La auditoría de cuentas como “función de interés público”.

En términos generales se denomina “auditoría de cuentas” a la función que tienen como finalidad la revisión y verificación de estados financieros para comprobar que reflejan la “imagen fiel” de la situación financiera y patrimonial de la entidad auditada de acuerdo con un marco legal de aplicación.

La labor de control de la actividad económico-financiera de cualquier institución surge desde el momento en que la propiedad de los recursos financieros y la responsabilidad de asignar esos recursos a usos productivos recaen en diferentes personas, de este modo cobra importancia la labor de control y vigilancia de los responsables que tienen que decidir cómo usar los recursos financieros que son propiedad de otro. (Suarez Suarez, 1991, p. 3).

La separación entre la propiedad del capital financiero y la responsabilidad de la gestión de las empresas, hace que los propietarios requieran a expertos independientes a los gestores para que controlen la manera de gestionar sus inversiones y verifiquen la información reportada para asegurarse la adecuada y correcta gestión de las mismas.

A partir de la segunda mitad del siglo XIX como consecuencia del desarrollo industrial, surgen grandes organizaciones empresariales que necesitan grandes cantidades de recursos financieros y requieren a profesionales especializado que se encarguen de su gestión, ocasionando que la “separación propiedad-gestión” en estas organizaciones se acentúa. Esto hace que surjan una multitud de pequeños inversores que invierten en estas grandes organizaciones que tienen muy poca influencia frente a los gestores y/o inversores mayoritarios.

Además estas grandes organizaciones interactúan de una manera mucho más importante e influyente con otras entidades de su entorno a las que compran, venden, prestan servicios, reciben préstamos, etc.

Todos estos sujetos o entidades con los que las grandes organizaciones empresariales interactúan (accionistas mayoritario y minoritarios, trabajadores, acreedores, entidades financieras, etc.) requieren información fiable sobre su situación económica-financiera. Esto va a ser que la auditoría de cuentas, que inicialmente se configuraba como una actividad profesional de “carácter privado”, vaya adquiriendo cada vez un mayor interés público en la medida que se va configurando como una función que garantiza la fiabilidad de la información económico-financiera que publica estas organizaciones destinada a estos colectivos de sujetos.

La auditoría de cuentas como profesión fue reconocida en Gran Bretaña en 1862, así como en otros países de Europa, y se introdujo en los Estados Unidos de América hacia finales del siglo XIX.

En España, el proceso de verificación de los estados financieros de las empresas por expertos independientes era referido de manera muy incipiente en la legislación mercantil, hasta la aprobación de la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, mediante la cual se transcribe al derecho español, la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE), referida específicamente al ejercicio de la auditoría de cuentas, se empieza a corregir un vacío legal en nuestro ordenamiento jurídico en relación con dicha labor.

La Ley 19/1988 fue un hito importante para la implantación de la auditoría y control legal de las cuentas anuales en España, y para su configuración como función de supervisión independiente que garantice la fiabilidad de la información a terceros interesados en la misma. Estableció la obligación legal de auditar las cuentas anuales de las empresas que cumplieran determinados requisitos, con la finalidad de potenciar al máximo la transparencia de la información económico-contable de las empresas.

A partir de esta ley, podemos decir, que en España comienza a configurarse el papel legal del “auditor de cuentas” como revisor y garante de la información financiera que las empresas publican destinada a los diferentes grupos de usuarios interesados en ella, lo que lleva a que se vaya modelando la función de la auditoría de cuentas como una actividad de interés público.

Durante los últimos años se han producido, tanto en España como en otros países de nuestro entorno económico, numerosos escándalos y fracasos de grandes empresas que han presentado información financiera incorrecta o manipulada de manera fraudulenta¹.

Tales escándalos empresariales han provocado una crisis de confianza de los usuarios de la información financiera publicada por estas empresas porque las incorrecciones contables incluidas en los estados financieros auditados no han sido adecuadamente identificados y comunicados en los informes de auditoría de cuentas.

Estas situaciones han provocado a su vez diferencias entre las expectativas que tienen los usuarios de los estados financieros con respecto a la función de los auditores de cuentas con respecto a la responsabilidad que tienen éstos en relación con la detección de irregularidades originadas por situaciones de fraude.

La pérdida de confianza en los sistemas de control imperante en la década de los noventas, acarreó continuas reformas legislativa en todos los países de nuestro entorno económico, con la finalidad de endurecer las medidas de control impuesta sobre las grandes organizaciones empresariales, con una atención especial a los aspectos relacionados con el gobierno corporativo y la configuración de códigos de buenas prácticas.

¹ A modo de ejemplos se menciona algunos de los escándalos financieros más conocido de empresas españolas: Banesto (1993), Gescartera (2001), Afinsa y Fórum Filatélico (2006), Martinsa-Fadesa (2008), AIFOS (2009), Nueva Rumasa (2011). Y de empresas de la Unión Europea o EEUU: Enron (1997), Lehman Brothers Holdings Inc (2008), Bernard Madoff (2008), Parmalat (2003) y Adecco (2004).

En este contexto, a su vez se ha producido una mayor regulación de la auditoría de cuenta y de su función como mecanismo de control de la información financiera que las empresas proyectan al exterior para todos los grupos de usuarios interesados.

Asimismo, los cambios acaecidos en el entorno económico y financiero durante finales del siglo XX y principios del siglo XXI, con mayores cuotas de globalización e internacionalización, así como la falta de un planteamiento armonizado a nivel internacional de la auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea, culminó con la aprobación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

La Directiva 2006/43/CE, se traspuso en España a través de la Ley 12 /2010, de 30 de junio que dio lugar posteriormente a la publicación del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En el Preámbulo de la Ley 12/2010, de 30 de junio se dice:

“La Directiva 2006/43/CE pretende alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, así como de los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito, habida cuenta de que esta actividad desempeña una función de interés público al existir un conjunto amplio de personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas, siendo así que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que coadyuvan al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto vehículos de transmisión de información”.

La *Directiva 2006/43/CE* pretendió alcanzar una mayor armonización de la auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea, y su artículo 26 obligaba a los Estados miembros que la auditoría de las cuentas anuales se realizarían de acuerdo con las “normas internacionales de auditoría” adoptadas por la Comisión, entendiendo por tales las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1) y otras normas relacionadas, emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC)² a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)³, siempre que sean pertinentes para la auditoría legal.

Mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de octubre de 2013 se procedió a adaptar el compendio que forman las Normas Internacionales de Auditoría (NIA.ES) que pasa a formar parte de nuestro cuerpo de normas técnicas de auditoría y rigen el ejercicio de la auditoría de cuentas en España desde 1 de enero de 2014.

La crisis financiera acaecida en los últimos años e iniciada a partir de 2006, llevó a cuestionar la suficiencia del marco normativo comunitario. En este sentido, los principales aspectos identificados que se entendía había que modificar o reforzar estaban relacionados, fundamentalmente con: a) la brecha de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es; b) la independencia de los auditores, pilar básico en el que se apoya la credibilidad y confianza que se deposita en el informe de auditoría; c) el refuerzo de las NIA que ayude a la uniformidad en los procedimientos, y por tanto, del resultado de las auditorías; y d) la simplificación en las auditorías pequeñas y requisitos menos estrictos para auditores pequeños.

Como consecuencia de este debate, y derivado de la necesidad de recuperar la confianza de los usuarios de la información económica financiera que se audita,

² *International Federation of Accountants* (IFAC) es una organización mundial de la profesión contable y auditora en la que se integran más de 175 organizaciones nacionales en 130 países. Se dedicada a servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión contable y auditora.

³ *International Auditing and Assurance Standards Board*.

y de reforzar la calidad de las auditorías, se culminó con la aprobación y publicación de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, y del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, cuyos textos incorporan una modificación sustancial de la normativa anteriormente existente.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, nueva Ley de Auditoría de Cuentas surge con el objeto principal de adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la normativa europea reseñada en el párrafo anterior.

La auditoría de cuentas surge como una “actividad privada”, regulada mediante el mandato que realiza un cliente a un auditor de cuentas para realizar un encargo profesional concreto, y se va transformando durante el siglo XX en una “función de interés público” en la que el auditor de cuentas tiene que velar por la fiabilidad de la información financiera publicada por la empresa en interés de la empresa y de terceros usuarios, con un significativo desarrollo del marco regulatorio de dicha actividad profesional. Para resaltar esto, se transcribe el siguiente párrafo del Preámbulo de la Ley 22/2015 (apartado I, párrafo 3º):

“La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida”.

1.2. Objetivo y finalidad de la auditoría de cuentas.

La Ley 19/1988, primera que reguló la Auditoría de Cuentas en España, vigente hasta el 3 de julio de 2011, decía en su artículo 1:

“2. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

3. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le sea aplicable; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas”.

Esta definición se incluyó de manera literal en el Real Decreto Legislativo 1/2011, Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (ver el artículo 1, apartados 2 y 3), que estará aún en vigor hasta el 17 de junio de 2016, fecha en la que deberá aplicarse la Ley 22/2015 de 22 de julio, nueva Ley de Auditoría de Cuentas.⁴ Asimismo la Ley 22/2015 también incluye esta definición de manera literal (ver el artículo 1 apartado 2, y el artículo 4 apartado 1). Hay que resaltar que esta definición de la auditoría de cuentas no se ha modificado en la regulación legal desde la primera ley del año 89 hasta la fecha.

Resulta interesante reseñar el siguiente párrafo que se incluía en el Preámbulo de la Ley 19/1988, que a su vez ha sido referido en el Preámbulo de la Ley 22/2015, nueva ley que regulará la auditoría de cuenta⁵:

“La auditoría de cuentas se configura en esta Ley como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la

⁴ La entrada en vigor de la Ley 22/2015, de 22 de julio de Auditoría de Cuentas (publicada BOE de 21.07.2015) se regula en su Disposición Final Decimocuarta, diciendo que con carácter general será el 16 de junio de 2016, con algunas excepciones.

⁵ ver el 2º párrafo del apartado I del Preámbulo de la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas.

emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos contables auditados; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión responsable sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso”.

Estas definiciones son las que luego se han reflejado de manera similar en los Reglamentos que han regulado la auditoría de cuentas en España⁶. En concreto, en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, Reglamento del TRLAC (actualmente en vigor), en su artículo 1 define el concepto de auditoría de cuentas reiterando lo dicho en el artículo 1 de la Ley y añadiendo lo siguiente: “(...) En dicha actividad se analizará, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, con el objeto de emitir un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre la fiabilidad de la citada información⁷ (...)”. Y el artículo 4 del Reglamento reitera lo dicho en el artículo 1.3 de la Ley.

Las Normas Técnicas de Auditoría derogadas⁸ tras la entrada en vigor de las NIA.ES dice sobre el objetivo de la auditoría de cuentas anuales:

“El objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión

⁶ Mediante el RD 1636/1990, de 20 de diciembre se aprobó el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1998 de Auditoría de Cuentas (publicado en el BOE nº 308 de 25.12.1990); este Reglamento ha estado vigente en todos aquellos no derogado por las modificaciones legales posteriores, hasta la entrada en vigor del RD 1517/2011, de 31 de octubre, que aprobó el nuevo Reglamento del TRLAC (publicado en el BOE nº 266 de 4.11.2011), y que entró en vigor el día siguiente de su publicación, y continua vigente en todo lo no derogado por las normas legales posteriormente aprobadas.

⁷ Ver el artículo 1 apartado 1 del RD 1636/1990.

⁸ Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por Resolución de 19.01.1991 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, vigente hasta la entrada en vigor en España de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas mediante Resolución del ICAC de 15.10.2013 (NIA.ES).

técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar errores o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse.

(...). En la planificación de su examen, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidas, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no será responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada.

(...) La opinión técnica del auditor de cuentas otorga una mayor confianza en la fiabilidad de las cuentas anuales. (...)"

Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas mediante Resolución del ICAC de 15.10.2013 (NIA.ES), y que constituyen las nuevas normas técnicas de auditoría de aplicación en España desde el 1 de enero de 2014, dice que el objetivo de la auditoría de cuentas anuales en definición de la NIA-ES 200⁹ es *"aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros (...) mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable"*.

En base a todo lo anterior, se puede concluir diciendo que la auditoría de cuentas es una actividad profesional desarrollada por un sujeto con un nivel suficiente de conocimientos especializados que tiene como finalidad emitir una opinión profesional independiente sobre si las cuentas anuales (o estados financieros que fueren revisados) reflejan la imagen fiel del patrimonio y situación financiera de la entidad, en la medida que están exentas de incorrecciones que

⁹ NIA ADAPTADA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

afecten de manera significativas las decisiones que un tercero pudiera tomar en base a los mismos.

1.3. Los estados financieros: preparación y requisitos.

Los responsables de la preparación de los estados financieros de las empresas recaen sobre el empresario o sobre los miembros del órgano de administración de las sociedades mercantiles de acuerdo con legislación mercantil española¹⁰.

Las NIA no imponen responsabilidades expresas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad en relación con la preparación de los estados financiero, ni obviamente invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen estas responsabilidades en la normativa nacional.

No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que son responsables: (a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel; (b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error. Y además indica que la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades. (NIA.ES 200 párr.4 y A2-A11).

¹⁰ El artículo 34 del Código de Comercio dice *“Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria (...)”*, y el artículo 37 añade *“Las cuentas anuales deberán ser firmadas por las siguientes personas, que responderán de su veracidad: por el propio empresario, si se trata de persona física; por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales; por todos los administradores de las sociedades”*.

Asimismo el artículo 253 RD Legislativo 1/2010, que aprueba el TR de la Ley de Sociedades de Capital dice: *“Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados”*.

Los estados financieros reflejan la imagen fiel de la situación financiero-patrimonial y de los resultados de las operaciones de la entidad, en la medida que las personas responsables de su preparación se realiza una serie de afirmaciones sobre las transacciones, saldos contables e información a revelar que se incluyen en los mismos.

Las normas contables incluidas en el PGC, o bien las NIC no hacen referencia al concepto de tales afirmaciones, y tenemos que remitirnos a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas. En tal sentido en la NIA.ES 315 (párr. 4 letra a) se define las afirmaciones como *“manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir”*.

A este respecto las NTA derogadas¹¹ (párrafo 2.5.22) decía que el auditor deberá obtener evidencia en relación con las siguientes afirmaciones de la Dirección contenidas en las cuentas anuales:

Afirmación	Descripción
<i>Existencia</i>	Los activos y pasivos existen en una fecha dada.
<i>Derechos y Obligaciones</i>	Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
<i>Acaecimiento</i>	Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
<i>Integridad</i>	No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
<i>Valoración</i>	Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
<i>Medición</i>	Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.
<i>Presentación y desglose</i>	Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptadas y la Memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada.

Fuente: NTA, Resolución ICAC 19.1.01991, párrafo 2.5.22.

Las normas internacionales de auditoría (NIA.ES) describen las afirmaciones incluidas en los estados financieros distinguiendo afirmaciones sobre tipos de

¹¹ Ver nota 8.

transacciones y hechos, sobre saldos contables y sobre información a presentar y revelar. La NIA.ES 315 (parr.A111) dice: "las afirmaciones utilizadas por el auditor para considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir se pueden clasificar en las tres categorías siguientes y pueden adoptar las siguientes formas":

Afirmación	Descripción
(a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos.	
Ocurrencia	Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.
Integridad	Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.
Exactitud	Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.
Corte de operaciones	Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
Clasificación:	Las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
(b) Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo:	
Existencia	Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
Derechos y obligaciones:	La entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
Integridad:	Se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse.
Valoración e imputación:	Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.
(c) Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar:	
Ocurrencia, Derechos y obligaciones:	Los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
Integridad:	Se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
Clasificación y comprensibilidad:	La información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
Exactitud y valoración:	La información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.
Fuente: NIA.ES 315 (parr.A.111)	

En la siguiente tabla se sintetiza las afirmaciones coincidentes o similares para las transacciones, saldos contables y presentación e información a revelar.

Afirmación	Sobre Transacciones y Hechos	Saldos contables al cierre	Presentación e información a revelar
<i>Ocurrencia/Existencia</i>	√	√	√
<i>Integridad</i>	√	√	√
<i>Derechos y Obligaciones</i>		√	√
<i>Exactitud/Clasificación</i>	√		√
<i>Corte de operaciones</i>	√		
<i>Clasificación y comprensibilidad</i>	√		√
<i>Valoración e imputación</i>		√	√

El artículo 34 CdC y el artículo 254 TRLSA dice *“las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales”*.

El PGC 2007 (RD 1514/2007) detalla algo más la finalidad del contenido de las cuentas anuales en el primer apartado del Marco Conceptual de la Contabilidad cuando dice: *“las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales”*.

Y en el 2º apartado *“Requisitos de la información a incluir en las Cuentas Anuales”* añade que la información incluida en las Cuentas Anuales debe ser relevante, fiable, comparable y clara. Del mismo modo, la NIC nº 1 *“Presentación de Estados Financieros”* se refiere a estos mismos requisitos de la información incluida en los estados financieros de propósito general (párr. nº 17).

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o

futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente, y es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar (PGC-2007, Marco Conceptual de la Contabilidad, apartado 2º).

En similares términos se pronuncia el International Accounting Standards Board (IASB) a través de su “Marco Conceptual para la Información Financiera” al resaltar que la información financiera para que sea útil debe ser relevante y fiable, y añadiendo que la utilidad se ve reforzada si la información es comparable, verificable, oportuna y comprensible (IASB, 2010, pp. 16, párr CQ4).

El Financial Accounting Standards Board (FASB) manifiesta en su “Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) N.º 1: *Objectives of financial reporting by business enterprises*” que el objetivo principal de los estados financieros es suministrar información útil a los usuarios, que les permita cubrir sus necesidades e intereses para fundamentar una adecuada toma de decisiones económicas, entre las que destacan las de inversión y financiación (FASB, 1978, p. párr 32).

Asimismo, la FASB dice en la SFAC N.º 2 “*Qualitative characteristics of accounting information*”, que para que la información financiera tenga utilidad para los usuarios debe reunir, entre otras, dos características primordiales, como son la relevancia y la fiabilidad (FASB, 1980, p. párr 33).

La relevancia está asociada con la capacidad de la información para influir en las decisiones económicas de los usuarios; así, la información es relevante cuando ayuda a los usuarios a evaluar hechos pasados, presentes o futuros para formar sus predicciones, o bien a confirmar o corregir sus expectativas previas (FASB, 1980, p.2; IASB, 2010, párr.BC3.12).

La fiabilidad, por su parte, está asociada con la cualidad de la información de asegurar que está libre de errores y sesgos significativos, garantizando que esta información pueda utilizarse para la tomas de las decisiones económicas de los

usuarios porque refleja razonablemente los estados financieros la imagen fiel de la empresa (FASB, 1980, p. 10; IASB, 2010, párr. BC3.25).

La relevancia y la materialidad tienen mucho en común al estar definidas en términos de lo que puede influenciar o marcar una diferencia en la toma de decisiones económicas de los usuarios, aunque ambos conceptos pueden ser distinguidos (FASB, 1980, párr. 125). Así, la decisión de no revelar cierta información en los estados financieros puede hacerse porque los usuarios no tienen interés en ese tipo de información y, por tanto, no es relevante, o bien porque las cantidades implicadas son demasiado pequeñas como para conllevar alguna diferencia y, por tanto, no es significativa. De este modo, como hemos señalado, la materialidad debe ser vista como una limitación a la relevancia de la información financiera. En concreto, la materialidad es entendida como “*un umbral o punto de corte de la relevancia, que determina el nivel, cualitativo y cuantitativo, en el que una determinada información comienza a ser relevante*”.

Con respecto a la fiabilidad de la información financiera, ésta no implica certeza ni precisión o exactitud absoluta (FASB, 1980, párr. 72). El requerimiento de que la información sea fiable para poder ser útil puede ser alcanzado incluso aunque ésta contenga errores, siempre que sean no significativos bajo criterios de materialidad (FASB, 1980, párr. 33). Con esta característica cualitativa lo que se pretende, por tanto, es garantizar la ausencia de informaciones u omisiones significativas que distorsionen de forma importante la realidad de la empresa reflejada en los estados financieros. Como hemos indicado, también en este caso la materialidad debe entenderse como una limitación a la fiabilidad de la información financiera.

El PGC actualmente vigente en España (RD 1514/2007), así como los Planes Generales de Contabilidad que con anterioridad se han aplicado en España¹²,

¹² El PGC aprobado mediante el RD 1643/1990, vigente hasta la entrada en vigor del nuevo PCG aprobado mediante RD 1514/2007, reconocía el principio contable de importancia relativa diciendo: “*podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente*”.

reconoce el principio contable de importancia relativa diciendo *“se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función”*¹³.

La NIC nº 1 “Presentación e Estados Financieros” define la “Materialidad” (o Importancia Relativa), en su párrafo nº 7 como: *“las omisiones o inexactitudes de partidas que individualmente o en su conjunto, influyan 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”*.

La preparación de las cuentas anuales requiere que refleje la imagen fiel de la situación financiero-patrimonial y de los resultados de sus operaciones, incluyendo información relevante y fiable, útil para el usuario a quien va destinada, estableciéndose como un límite operativo y funcional la no inclusión de información que no sea útil para reflejar dicha imagen fiel (principio de importancia relativa).

1.4. El riesgo de auditoría.

De acuerdo con la NIA.ES 200, en la realización de la auditoría de estados financieros, un objetivo global del auditor es *“la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable”*.

significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel”. El PCG-2007 reconoce la importancia relativa añadiendo aspectos cualitativos además de cuantitativos.

¹³ El principio contable de importancia relativa también está reconocido en el Código de Comercio, artículo 38. letra f).

El riesgo de auditoría está relacionado con la posibilidad que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros (cuentas anuales) contienen incorrecciones materiales, y es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección (NIA 200, párr. 13, c).

El riesgo de incorrección material es el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. Este riesgo comprende dos componentes:

- Riesgo inherente, susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- Riesgo de control, riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad (NIA 200, párr. 13, n).

El riesgo de detección se define como la posibilidad de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones (NIA 200, párr. 13, e).

Las NIA.ES¹⁴ se refiere a “*incorrecciones*” como diferencias entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de

¹⁴ NIA.ES 200 ap. 13 letra f) y NIA.ES 450 ap. 4 letra a) y ap. A1.

información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

- (a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;
- (b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar;
- (c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y
- (d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.

La NIA.ES 240 *“Responsabilidad del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al fraude”*¹⁵ dice que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada. De este modo se define el fraude como un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal¹⁶.

Hasta la entrada en vigor de las NIA.ES, estos conceptos eran definidos en la NTA sobre Errores e Irregularidades aprobada mediante Resolución del ICAC de 15 de junio de 2000.

¹⁵ NIA.ES 240 ap. 2, 3 y 11.

¹⁶ El auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, pero no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal, solo valora la incorrección para determinar su efecto en los estados financieros si le es posible (NIA.ES 240, ap. 3).

En esta NTA, el término “*error*” se refiere, a actos u omisiones no intencionados cometidos por uno o más individuos, sean administradores, miembros de la dirección, empleados de la entidad auditada, o de terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales, tales como:

- a) Errores aritméticos o de transcripción en los registros y datos contables.
- b) Inadvertencia o interpretación incorrecta de hechos.
- c) Aplicación incorrecta de principios y normas contables.

Y el término “*irregularidad*” se refiere, a los actos u omisiones intencionadas, cometido por uno o más individuos, ya sean administradores, directivos, empleados de la entidad auditada, o terceras personas ajenas a ésta, que alteran la información contenida en las cuentas anuales. La irregularidad puede suponer, entre otros:

- a) Manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- b) Apropiación indebida y utilización irregular de activos.
- c) Supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos.
- d) Registro de operaciones ficticias.
- e) Aplicación indebida e intencionada de principios y normas contables.

Los errores e irregularidades tienen en su intencionalidad el factor primordial de diferenciación.

Salvando la terminología utilizada en las NIA.ES (incorrecciones, errores y fraudes), y en la derogada NTA sobre Errores e Irregularidades, debemos reseñar que ambas normas se está refiriendo a conceptos muy similares, resaltando la mayor precisión que se realiza en la definición de las correcciones en las normas internacionales de auditoría (NIA.ES).

No todas las incorrecciones son relevantes para el auditor a la hora de emitir su informe; sólo son relevantes aquellas incorrecciones que de manera individual o agregada sean materiales o significativas.

Y a este respecto, las normas internacionales de contabilidad para definir lo que es material o significativo en la preparación y presentación de los estados financieros se remite al marco regulatorio establecido en cada uno de los países, y añade que aunque dichos marcos regulatorios definen de diferentes modos la materialidad, por lo general indican: *“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”* (NIA.ES 320, párr. 2).

Aclarando que *“la determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros”* (NIA.ES 320, párr. 4).

Las normas internacionales de auditoría no realizan una definición objetiva, ni establece un patrón de orientación para determinar lo que es material o significativo. Dicha evaluación se deja al juicio del auditor, que deberá considerar las necesidades de información del “usuario tipo” de los estados financieros para determinar los aspectos cuantitativo y cualitativos de las incorrecciones que afectara a las decisiones que pudiera adoptar en base a dicha información.

Asimismo, como dice las normas internacionales, también habría de tenerse en cuenta el marco regulatorio de la información financiera del país lo que establece sobre la delimitación de la materialidad.

Las *“Normas Técnicas de Auditoría sobre Ejecución del Trabajo”*, aprobadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991 y vigentes hasta que las NIA.ES entraron en vigor el 1 de enero de 2014, ya hacía referencia a la identificación y

evaluación del riesgo de auditoría y probabilidad de error de los componentes de la información financiera.

Así, las NTA en su apartado sobre la planificación dice que ésta se realizara apropiadamente, y que se debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes: a) una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que opera , y la naturaleza de sus transacciones; b) Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones; c) el grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno (NTA, párr. 2.3.2 y 3).

También reseña que se realizará un plan global relativo al ámbito y realización de la auditoría en el que comprenderá, entre otros aspectos, **la identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera** (NTA, párr. 2.3.12).

En el apartado 2.4.24 de las NTA se define claramente el riesgo final del auditor del siguiente modo:

“El riesgo final del auditor es una combinación de tres riesgos diferentes. El primero está constituido por la posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales. El segundo es la posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad. Finalmente existe un tercer riesgo, consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría”.

En este apartado se define el riesgo inherente y riesgo de control, que configura el riesgo de incorrección material de acuerdo con las NIA.ES, y el riesgo de detección.

A la hora de tratar la evidencia suficiente, las NTA dice que el nivel de evidencia necesario debe considerar la importancia relativa de los epígrafes de las cuentas anuales y el riesgo probable de error (NTA 2.5.8), y se tendrá en cuenta, entre otros aspectos, el riesgo de que existan errores en las cuentas, que se verá afectado por: la naturaleza de la transacción; la calidad del control interno; la naturaleza del negocio y la industria en la que se opera; las situaciones especiales que pueden influir en la gestión; y la situación financiero-patrimonial de la entidad (NTA 2.5.9).

En las derogadas NTA está implícito el concepto de riesgo de auditoría de manera similar a como está definido en las nuevas NIA.ES. En el momento de la planificación (plan global), debía identificarse los riesgos de auditoría o probabilidad de error (no se nombran como riesgos de incorrección material, pero se sobreentiende que quiere decir lo mismo que las nuevas NIA.ES), y en función de dicho riesgo debía obtenerse un nivel de evidencia suficiente.

Y en el apartado 2.4.24 de las NTA se define el “riesgo final del auditor” como una combinación de 3 diferentes riesgos:

- Primero, posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable de obtención de las cuentas (Riesgo Inherente).
- Segundo, posibilidad de que existiendo errores no fueran detectados por el sistema de control interno de la entidad (Riesgo de Control).
- Tercero, posibilidad de cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

Cuando las NTA tratan sobre el nivel de evidencia suficiente, hemos de entender que se están haciendo referencia a la cantidad de evidencia que se ha de obtener para llegar a una conclusión sobre la corrección o incorrección de una

afirmación de los estados financieros dependiendo de la importancia relativa del epígrafe y el riesgo probable.

En las derogadas NTA se contemplaba la evaluación del riesgo de auditoría y la respuesta que tiene que dar el auditor a dichos riesgos.

La Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC aprobó las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), resultado de su adaptación para su aplicación en España, y rigen el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas desde el 1 de enero de 2014, fecha de entrada en vigor.

De acuerdo con las NIA.ES para llevar a cabo su objetivo, el auditor debe, en primer lugar, *“identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material”*, (NIA-ES 315¹⁷), para luego *“obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos”* (NIA-ES 330¹⁸).

El enfoque en que se basan las NIA-ES de evaluación de riesgos de incorrección material en los estados a auditar y de dar respuesta a dichos riesgos, podría calificarse como una de las principales novedades que las diferencias de las NTA, y va a suponer un nuevo diseño del trabajo basado en el conocimiento de la entidad y su entorno.¹⁹

2. Riesgos e incertidumbres: influencia sobre los estados financieros.

¹⁷ NIA ADAPTADA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.

¹⁸ NIA ADAPTADA-ES 330 Respuesta del auditor a los riesgos valorados.

¹⁹ Conclusiones expuestas en el artículo “Las Nuevas Normas de Auditoría Aplicables en España: Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA.ES) de D. Enrique Rubio Herrera, Subdirector General de Normas Técnicas de Auditoría del ICAC, publicado en la Revista Auditores N° 20 del ICJCE.

2.1. Concepto de incertidumbre y riesgo.

El diccionario de la RAE define “incertidumbre” como falta de certidumbre, es decir “falta de conocimiento seguro y claro de algo, o firme adhesión de la mente a algo conocible sin temor de errar”; y define “riesgo” como “contingencia o proximidad de un daño”, definiendo contingencia como “posibilidad de que algo suceda o no suceda”.

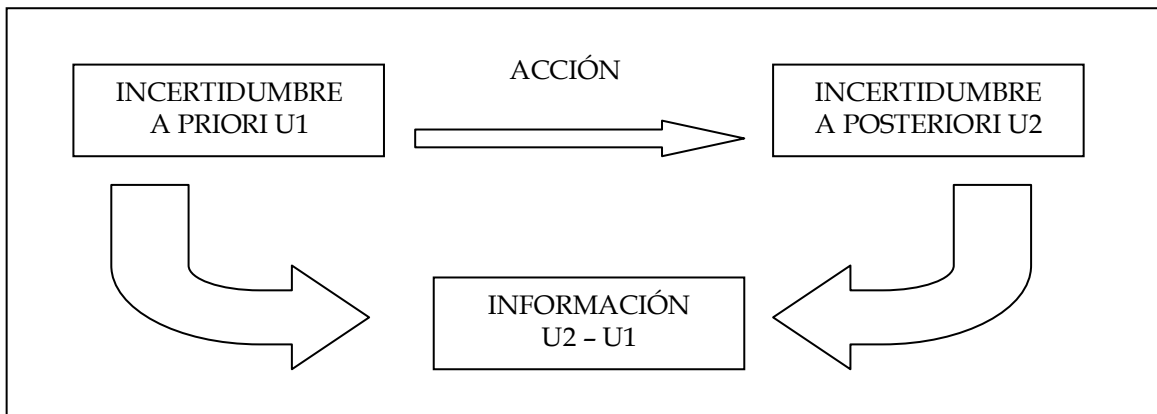
Frank H. Knight en su obra clásica “Riesgo, Incertidumbre y Beneficio” publicada en 1921, considera la incertidumbre como un elemento esencial de la actividad empresarial, y dependiendo de la información y conocimientos que disponga la empresa (o empresario) la incertidumbre será mayor o menor. Distingue dos tipos de incertidumbre, la que se puede reducir a una probabilidad de ocurrencia y la que no; en el primer caso, estaríamos ante lo que Knight denominaba una situación de riesgo, (entorno con eventos aleatorios en el que se dispone de información sobre las distribuciones de probabilidades), y en el segundo caso, estaríamos ante una situación de incertidumbre porque no se dispone de información sobre las distribuciones de probabilidad que se puede asociar a los eventos futuros (entorno aleatorio con probabilidades desconocidas).

Estas definiciones de incertidumbre y riesgos establecidas por Knight, luego han trascendido a la Teoría Clásica de la Decisión, y en ésta se asemeja la situación de riesgo como aquella en la que se dispone de información objetiva o subjetiva que permite valorar de manera objetiva o subjetiva la probabilidad de ocurrencia de los eventos que influyen en las opciones decisorias. Pero es necesario matizar este concepto, porque dependiendo de la información y conocimiento que se disponga se estará ante una situación de mayor o menor incertidumbre, y no de mayor o menor riesgo, como se va a detallar en los siguientes párrafos.

En la bibliografía se encuentran numerosas definiciones del concepto de incertidumbre, que en general lo hacen como el estado o situación en la que hay ausencia de información o la información que se dispone es deficiente, y se podrá o no obtener dicha información.

A este respecto, Klir (2004) hace una aportación desde una perspectiva métrica de la incertidumbre: “la información se mide en términos de reducción de incertidumbre, si se actúa sobre un sistema de forma que exista una diferencia entre la incertidumbre anterior y posterior a la acción, se puede decir que la información obtenida se mide por la reducción de incertidumbre que conlleva”.

Gráfico 1 La información basada en la reducción de la incertidumbre.



Fuente: (Klir, 2004).

Rowe (1994) establece cuatro dimensiones de incertidumbre según su origen, que se reflejan en la tabla

Tabla 1 Clasificación de la incertidumbre según su origen.

Clase de incertidumbre	Origen de la incertidumbre
Temporal (Futuro)	Desconocimiento o carencia de información sobre eventos futuros
Temporal (Pasado)	Ausencia de información sobre eventos ocurridos
Estructural	Complejidad del sistema objeto de análisis
Métrica	Imprecisión en la medida de la variable
Comunicacional	Desfases entre la información emitida por el emisor y recibida por receptor.

Fuente: (Rowe, 1994)

La “incertidumbre temporal” es la más habitual, no tenemos información sobre los eventos que van a ocurrir en el futuro, o bien no siempre se dispone de información precisa sobre los acontecimientos pasados, bien porque no existe esta

información o bien porque no se recogió en la forma adecuada a la necesidad actual.

La “incertidumbre estructural” está relacionada con la complejidad de los sistemas. Cuando el número de elementos o variables que se ha de tener en cuenta es elevado, se hace necesario simplificarlo, bien descomponiéndolo e intentando conservar las relaciones entre las partes, o bien eliminando las variables que no se consideran relevantes, aspectos que generan incertidumbre.

La “incertidumbre métrica” se origina por la imprecisión de los instrumentos de medida y por la necesidad de realizar, de forma correcta, múltiples observaciones que se tratarán mediante métodos estadísticos. Los propios procesos de medida y tratamiento de la información se convierten en fuentes de incertidumbre. En ocasiones la selección de muestras ya introduce sesgos que generan incertidumbre mientras que, en otros casos, la incertidumbre se debe a los análisis estadísticos empleados para interpretar las mediciones.

La “incertidumbre comunicacional” está relacionada con las distintas interpretaciones de la realidad desde un punto de vista subjetivo y depende del grado de conocimiento, la formación, la escala de valores, los objetivos o la posición de las personas que realiza la aproximación a esta realidad.

La incertidumbre tiene dos acepciones principales; una primera, como un estado de conocimiento del sujeto decisor, en la medida que posee la información o el conocimiento necesario para tomar una decisión; una segunda, como una propiedad de la información relacionada con una característica que no puede ser prefijada o que no puede ser establecida con exactitud.

Una clasificación que permite relacionar la clasificación de la incertidumbre según su origen, propuesta por Rowe, con las dos acepciones antes dichas es la siguiente:

- Interpretación subjetiva o inductiva, relacionada con deficiencias en el conocimiento del sujeto decisor y que se puede asociar con la

incertidumbre de origen estructural y comunicacional según la clasificación de Rowe.

- Interpretación objetiva o empírica, relacionada con una propiedad de la información, procedente de datos históricos o de experimentos, que se puede asociar con la incertidumbre de origen métrico y temporal.

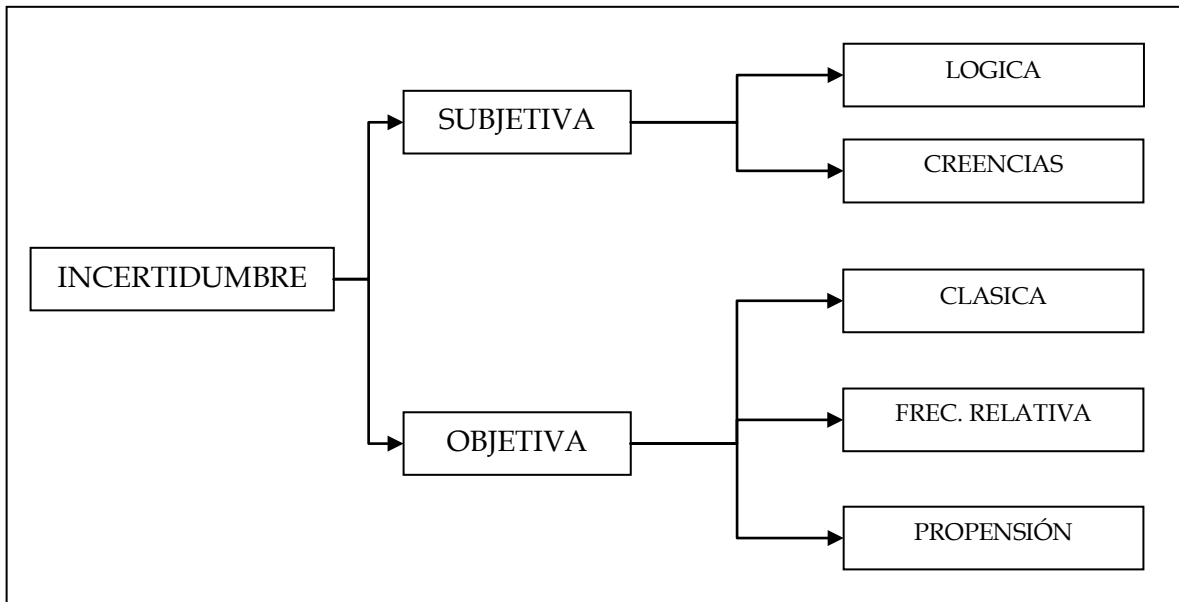
Estas dos interpretaciones se pueden dividir, a su vez, en distintas categorías; así la interpretación subjetiva se divide en:

- Interpretación lógica, relacionada con la necesidad de simplificar los sistemas. En este caso, se trata la incertidumbre mediante el uso de reglas y razonamientos que interpretan los sistemas.
- Interpretación basada en creencias, se presenta en aquellas situaciones en las que el sujeto se apoya en creencias, intuiciones, convicciones, etc. para interpretar el comportamiento de los sistemas.

Por su parte, la interpretación objetiva se divide en tres categorías:

- Interpretación clásica, basada en el análisis probabilístico lo que implica el conocimiento de todos los resultados posibles.
- Frecuencia relativa, se dispone de información obtenida de la repetición de un experimento.
- Propensión, se presenta en procesos de modelización cuando se observa una disposición natural del sistema hacia un determinado comportamiento.

Gráfico 2 Esquema clasificación tipos de incertidumbres



Concepto de riesgo

El riesgo lo podemos definir como la posibilidad de que un evento ocurra y afecte adversamente el cumplimiento de los objetivos de la entidad, en los procesos, en el personal y en los sistemas internos generando pérdidas en una empresa.

Siguiendo el manual *“Risk Management Guidelines AS-NZS 4360:2004”* los componentes de un riesgo son:

- a) una fuente de riesgo, origen del evento que tiene la posibilidad de causar un perjuicio o daño (por ejemplo, la competencia, el gobierno, la naturaleza etc.).
- b) un suceso o incidente, algo que ocurre para que el origen del riesgo cause el daño o perjuicio de que se trate (por ejemplo, un competidor que se expande, nueva reglamentación que afecte a la actividad empresarial).
- c) una consecuencia, resultado o impacto del riesgo que afectara de manera directa a la entidad y/o a su entorno (por ejemplo, daños al medio ambiente; pérdida de cuota de mercado; disminución de la competitividad).

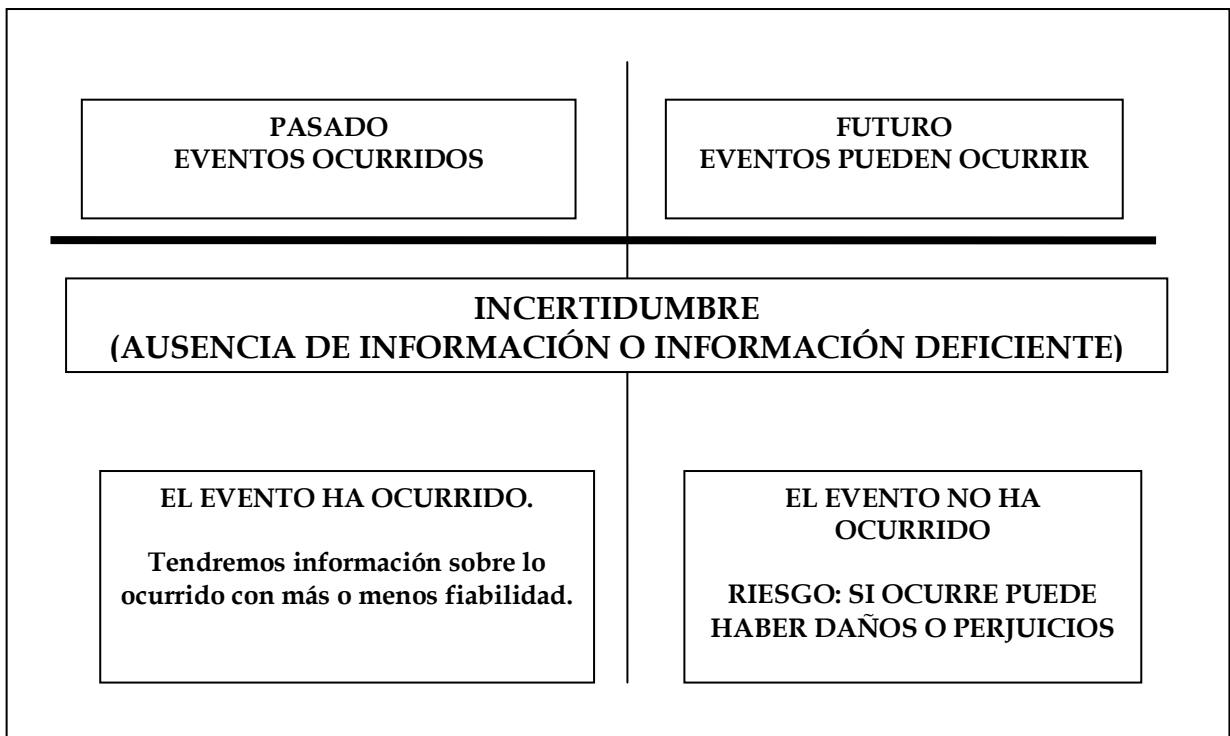
d) una causa para que ocurra el evento o incidente subyacente del riesgo (por ejemplo, la intervención humana, fracaso para predecir la actividad de la competencia, la falta o disminución de la presencia en el mercado).

e) controles y su grado de eficacia,

f) cuándo y dónde podría ocurrir.

El riesgo tiene su fundamento en la incertidumbre de que acontezca un evento futuro que pueda ocasionar daños o perjuicios; así, el riesgo debemos considerarlo como el resultado, en principio adverso, de la ocurrencia de tales eventos inciertos.

Gráfico 3 Incertidumbre y Riesgo.



Fuente: Elaboración Propia.

2.2. Riesgos de negocios y su incidencia en los estados financieros.

Las entidades están influenciadas por diversos factores del entorno en el que están inmersas, que están fuera de su control, y que pueden originar oportunidades y amenazas. Estas amenazas son las que pueden originar riesgos para las empresas, tal como se ha definido en el apartado anterior.

La contabilidad, como una parte del sistema de información de las empresas, tiene como finalidad recopilar información de los hechos económicos para su clasificación, ordenación y registro, para luego mediante procedimientos automatizados, se pueda obtener los estados financieros que reflejen información sobre la situación económica, financiera y patrimonial de estas empresas.

Los hechos económicos que se registran en los libros de contabilidad han ocurrido, son ciertos, pero pudiera depender en alguna medida de acontecimientos futuros, de modo que puede haber incertidumbre sobre dichos eventos futuros porque no han ocurrido en el momento en que se está registrando la operación o se está analizando los estados financieros que incluyen dichas hechos económicos.

Por ejemplo, la empresa ha realizado una compra de materias primas cuyo precio de compra ha sido pagado al proveedor al contado y los materiales han sido recepcionados de conformidad y se mantienen almacenados a la fecha de la preparación de los estados financieros. Estas operaciones han ocurrido y han debido ser registradas por el sistema contable de la empresa; sobre estas operaciones económicas vamos a tener un elevado grado de certidumbre si ha sido registrada por la empresa de manera correcta (aquí si habrá incertidumbre para un sujeto distinto al que procesa y registra la información, como luego vamos a tratar).

Sí podremos tener incertidumbres sobre “eventos futuros” relacionados con dichas adquisiciones de materias primas que están almacenadas a la fecha de preparación de los estados financieros. Podríamos hacernos las siguientes

preguntas: ¿podrá venderse en un plazo razonable?; ¿podría deteriorarse dicho material, si no se vendiera en un determinado plazo?; ¿el precio de venta será suficiente para recuperar el precio de compra y todos los costes de procesamiento de dicha mercancía?; una vez vendido a crédito, ¿se cobrará en el plazo acordado?; ¿quedará el cliente satisfecho tras el uso del producto o lo podrá devolver?

Para responder estas cuestiones tendremos más o menos información porque dependen de eventos futuros, y como complemento de la información que se tenga, el escenario será de mayor o menor incertidumbre (ausencia o deficiencia de la información disponible). Todas estas cuestiones forman parte del riesgo básico que afronta la empresa.

Cuando la dirección de la sociedad prepara los estados financieros, no puede tener respuestas a todas estas cuestiones (y a muchas otras), y tienen que realizar estimaciones con mayor o menor grado de fiabilidad para poder registrar el efecto que tales eventos futuros pudiera tener sobre la situación financiera y patrimonial de la empresa.

Las empresas se tienen que desenvolver en entornos con información imperfecta sobre los factores que están fuera de su control y que pueden incidir de manera relevante en su situación financiera y patrimonial, las cuales deben ser estimados, evaluados y reflejados en los estados financieros. Tales circunstancias se reflejan en los libros de contabilidad y en los estados financieros realizando estimaciones, registrando provisiones y relevando información sobre contingencias.

La complejidad de la organización de la empresa también es un elemento de incertidumbre, en la medida que los responsables de la mismas puedan concluir si han funcionado o no de manera adecuada todos los sistemas de control.

El registro de compras y pagos ya realizado puede no tener una componente de incertidumbre por la influencia que pueda tener eventos futuros, esos hechos económicos han ocurrido y han quedado definidas todas sus variables. Ahora

bien, ¿se ha registrado en los libros de contabilidad las operaciones correctamente?, ¿la mercancía se ha verificado y se ha almacenado en condiciones óptima?, ¿realmente se ha pagado la deuda íntegra al proveedor?

Todas estas cuestiones son “eventos pasados”, pero sobre los que pudiéramos tener incertidumbre en el sentido de que la información que se haya procesado sobre dichas operaciones sea correcta. En una organización empresarial de mayor tamaño, elevado número de operaciones, con muchas personas con diferentes funciones y niveles jerárquicos implicadas en el registro y verificación de las operaciones económicas, afectará a estas cuestiones de manera diferente a una organización de menor tamaño. Estas cuestiones también incide en la fiabilidad de la información que refleja los estados financieros, pero su naturaleza es distinta a la descrita en el punto anterior. En principio, lo ocurrido si podremos conocerlo con mayor o menor esfuerzo²⁰.

2.3. Estimaciones contables.

Una parte muy significativa de la información que aporta las cuentas anuales está basada en estimaciones, y esta circunstancia se incrementó de manera relevante tras la aprobación del PGC del año 2007, incorporando en la normativa contable española las directrices marcadas por las normas internacionales de contabilidad.

En las normas internacionales de contabilidad no encontramos una definición del término “estimación contable”. En la NIC 8 *“Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”*, párrafo 32, se refiere a las estimaciones contables diciendo *“como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser valoradas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para: (a) los derechos de cobro de recuperación*

²⁰ Esta afirmación no se puede decir de manera categórica, porque podría darse situaciones en que sería imposible tener conocimiento de los hechos económicos ocurridos y registrados en la contabilidad, si por ejemplo los registros contables desapareciesen o fueran destruidos.

problemática; (b) la obsolescencia de las existencias; (c) el valor razonable de activos o pasivos financieros; (d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos amortizables; y (e) las obligaciones por garantías concedidas. Y en el párrafo 33 añade: “el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad”.

En el PGC-2010 tampoco hemos encontrado una definición del concepto “estimación o estimaciones contables”, ahora bien dicho término se utiliza de manera recurrente en todo el texto de dicha norma contable, y se resalta su importancia cuando en el Marco Conceptual del PGC se modifica la definición del principio contable de prudencia hasta entonces seguido por la normativa contable, diciendo: “se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales”²¹.

Dada la importancia de las estimaciones contables en la preparación de los estados financieros, el ICAC mediante la Resolución de 24.07.2001 aprobó una NTA sobre “Estimaciones Contables”, ya derogada con el nuevo marco regulatorio tras la entrada en vigor de las normas internacionales de auditoría a partir del año 2014, cuestiones éstas que pasa a estar reguladas por la NIA.ES 540 “Auditoría de Estimaciones Contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la Información Relacionada a Revelar”.

La NIA.ES 540 define la estimación contable como “una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la

²¹ El PCG-1990 aprobado mediante RD 1643/1990, vigente hasta la entrada en vigor del PCG-2007 definía el principio contable de prudencia del siguiente modo:

“Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria”.

obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación (...)".

Para reflejar estas situaciones de incertidumbre consustancial al mundo de los negocios, el marco regulatorio de la contabilidad (normas internacionales de contabilidad, y PGC), prevé que se utilice "las provisiones y las contingencias".

2.4. Deterioros de la valoración de elementos patrimoniales.

La valoración es el proceso que asigna un valor monetario a las transacciones económicas realizadas, así como a los elementos integrantes del activo, pasivo o patrimonio de la entidad; esta valoración debe realizarse de acuerdo con las "Normas de Registro y Valoración" que se incluyen en el PGC.

El criterio general de valoración considerado en la normativa contable²² ha sido tomar como referencia el precio o valor de adquisición de los elementos patrimoniales y mantener dicho valor histórico no reconociendo plusvalías hasta el momento de su transmisión de acuerdo con un principio de prudencia valorativa; sólo en el caso de que existiera indicios que dicho valor no se fuere a recuperar porque el valor de mercado del bien, fuera inferior a dicho valor de adquisición, y por tanto existiera una pérdida latente potencial, se exigía a la entidad dotara una provisión por depreciación del valor de dicho elemento con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, para corregir la posible pérdida estimada.

El PGC 2007, hasta el momento, no ha modificado de manera sustancial este criterio valorativo, aunque ha modificado la denominación de las cuentas que reflejan los importes por posibles pérdidas latentes por correcciones valorativas que pasan a denominarse "*Deterioro de la valoración del elemento*", en lugar de "*Provisión por depreciación valorativa*".

²² Este criterio de valoración tradicional en la normativa contable española, experimentó algunas modificaciones con la entrada en vigor del PGC 2007.

El PCG-2007 sí ha introducido cambios significativos en la valoración de determinados elementos patrimoniales cuando reconocen que puedan valorarse a valor razonable (valor de mercado), registrando tanto las plusvalías o minusvalías que pudiera producirse por diferencia con el valor de adquisición o histórico, en cuenta de patrimonio o en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero afecta a elementos patrimoniales muy concretos que en términos generales no tienen relevancia en el conjunto de las empresas.

Ahora bien, el PCG-2007 si ha establecido un marco regulatorio de los criterios de valoración a posteriori tras la adquisición de los elementos mucho más precisa que la anterior normativa, y podemos tomar como referencia lo que dice el PGC sobre la valoración del Inmovilizado Material en la NRV 2º²³:

“Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos. (...).

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor”.

²³ La NRV 2º del PGC.2007 referida al Inmovilizado Material no se ha modificado por el PGC.2010.

Esta norma contable establece que al cierre del ejercicio económico, los Administradores que formulan las cuentas anuales de la entidad, deben valorar (y los auditores revisar) si los flujos netos de cajas futuros que obtengan la empresa serán suficientes para recuperar el valor del importe invertido en los elementos del Inmovilizado Material diferenciado en Unidades Generadoras de Efectivos; y si hubiera indicios de que no se fuera a recuperar el valor invertido pendiente de amortizar (valor neto del inmovilizado material) habría que reconocer una pérdida por la diferencia entre la estimación del valor neto que se va recuperar y el valor histórico con cargo a la cuenta de pérdida y ganancias (pérdida que se podrá revertir en un ejercicio posterior, si las circunstancias hace que dicha valoración se recupere).

De acuerdo con estas normas, el auditor debe revisar además de la “valoración histórica” de los elementos del Inmovilizado Material, valoración ésta que estará bien o mal en la medida que son eventos que han ocurrido y que no dependen de sucesos futuros, pero además tendrá que revisar la “valoración a posteriori” de dichos elementos, cuestión esta que va a depender de sucesos futuros, cuya estimación de la probabilidad de ocurrencia será más o menos incierta dependiendo de la información que se pueda disponer, y que pudiera tener un efecto muy significativo en la valoración de dichos elementos.

2.5. Provisiones contables y contingencias.

“Sucesos pasados” pueden originar obligaciones (pasivos) que deban ser atendido en el futuro, pero que en el momento de la fecha de cierre del ejercicio o de la preparación de los estados financieros existe una situación de incertidumbre en cuanto al importe y/o al momento que en que deba ser atendido dicha obligación.

Podemos citar como ejemplo de obligaciones de esta naturaleza las siguientes: las derivadas de las garantías dadas a los productos vendidos; las devoluciones de ventas registradas de productos que no ha satisfecho los

estándares de calidad exigido por los clientes; litigios pendientes de resolución por reclamaciones contra la empresa, etc.

Tales circunstancias pueden tener unos efectos significativos en la situación financiera y patrimonial de la entidad, y el marco contable normativo establece que si tales obligaciones pudieran estimarse de manera razonable se procederá a registrar una provisión (“pasivo probable”) para reflejar la futura salida de activos de la entidad para atender dicha obligación.

Cuando no sea posible realizar una estimación de la cuantía de dichas obligaciones estaríamos ante una “contingencia contable”, cuya consecuencia final, ganancia o pérdida, sólo será confirmada cuando ocurran, o no, uno o más de los acontecimientos futuros e inciertos de los que depende.

La NVR 15ª del PGC-2007 en relación con las provisiones dice *“la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán”,* y en relación con las contingencias dice *“en la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior”*.

Y la NIC nº 38 dice: *“Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones devengadas que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación”*.

De este modo, todas estas situaciones contingentes que afectan o pueden afectar a la situación financiera y patrimonial de la empresa en un futuro próximo por hechos ya acontecidos pero que son inciertos en cuanto al importe de la obligación y/o al momento en que deba atenderse debe ser valoradas desde 2 punto de vista:

- Una primera valoración, es estimar la posibilidad de ocurrencia de que suceda el evento futuro que va a originar el pasivo contingente.
- Y una segunda, será valorar el importe de la obligación que tendría que hacer frente la empresa de ocurrir el evento.

Si en el momento de la preparación de los estados financieros, fuera posible realizar una estimación de la cuantía de la obligación contingente, y la posibilidad de ocurrencia del hecho futuro que va a originar se derive la exigencia de dicha obligación contingente se considera como probable, se debe registrar en los estados financieros que se prepara dicho pasivo probable como una “Provisión para riesgo y gastos” (o bien una provisión de acuerdo con la naturaleza que corresponda según las normativa contable) que se dotará con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, además de revelar la información sobre dicha situación contingente.

Por el contrario, si no fuera posible realizar una estimación objetiva del importe de la obligación que pudiera derivarse de la situación contingente, o bien la posibilidad de ocurrencia del suceso futuro del que va a deriva la contingencia fuere muy remota, entonces no se registrará dicha provisión pero se revelara la información sobre la situación contingente²⁴.

Así en el apartado 5º “Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales” del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC-2010 dice en relación con el registro de los pasivos lo siguiente: “*los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto*”.

²⁴ La información que se tiene que facilitar en relación con las situaciones contingentes que afecten a la empresa se detalla en el apartado 14 del contenido de la memoria de la 3ª Parte del PGC-2010 Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales.

2.6. Principio de gestión continuada.

El Libro Verde de la CEE *“Papel, Estatuto y Responsabilidad de los Revisores Oficiales de Cuentas”* publicado en el año 1996 dice “el público espera que el revisor oficial de cuentas contribuya para la protección de los intereses de los accionistas y de los acreedores, proporcionándoles, entre otras, garantías referentes no sólo al rigor de las cuentas, sino también a la continuidad de la explotación y solvencia de la empresa (...)”²⁵.

El principio de gestión continuada o empresa en funcionamiento es asumido, de una manera general, como un presupuesto básico en que se asienta la contabilidad.

Así el PGC-1990 y PGC-2007 recogen como un principio contable el de “Empresa en Funcionamiento”, que considera que *“la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación (...)”*.

La NIC nº 1 “Presentación de Estados Financieros” en los párrafos 25 y 26 dice:

“25. Al elaborar los estados financieros, la dirección evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad preparará estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la dirección, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir en funcionamiento, revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la

²⁵ Referencia a la página 12 del Libro Verde de la Comisión de las Comunidades Europeas. *“Papel, Estatuto y Responsabilidad de los Revisores Oficiales de Cuentas en la Unión Europea: COM (96) 338 Final, editado el 24 de julio de 1996.*

hipótesis de empresa en funcionamiento, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como una empresa en funcionamiento.

26 Al evaluar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, la dirección tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del ejercicio sobre el que se informa pero no limitarse a éste. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentables, así como facilidades de acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que utilizar la hipótesis de empresa en funcionamiento es lo apropiado, sin realizar un análisis en profundidad. En otros casos, la dirección, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de continuidad resulta apropiada, habría de ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente”.

Así, el principio de empresa en funcionamiento (gestión continuada o going concern como se suele denominar en el mundo anglosajón) es un principio fundamental y de referencia para la preparación de las cuentas anuales, que se ha venido potenciando, de forma incisiva, en los últimos años, como fruto del impacto de la crisis económica y su reflejo en las estructuras empresariales.

La elaboración de cuentas anuales se asienta en la hipótesis de continuidad de explotación de la empresa, y los administradores responsables de la formulación de dichas cuentas anuales sólo pueden partir de esta hipótesis si están convencidos de que esto se corresponde con la realidad (en caso negativo, son aplicables otras reglas contables).

De hecho, el apartado nº 2 de la parte 3ª del PGC-2010 “Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales” exige a los responsables de la formulación de las cuentas anuales que incluya en la memoria información sobre aspectos críticos de la

valoración y estimación de la incertidumbre que afecten de manera significativa, en concreto:

- a) se informará sobre los supuestos claves acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.
- b) se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.
- c) cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de empresa en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

Esta relevancia dada al principio de empresa en funcionamiento implica un mayor compromiso del auditor en el análisis crítico de las hipótesis de continuidad en las que se basa la formulación de las cuentas anuales por parte de los administradores de las sociedades, y en la valoración de la incertidumbre que han informado en la memoria. Así las normas de auditoría requieren mayores niveles de exigencias sobre los procedimientos que debe aplicar el auditor para evaluar los problemas de continuidad de la entidad.

Ahora bien, una opinión de auditoría favorable sobre unas cuentas anuales (no modificada de acuerdo con las NIA.ES), no puede entenderse como una garantía de viabilidad de la entidad, al menos durante los próximos 12 meses como exige la normativa contable. Las empresas, en el complejo, variable y dinámico entorno económico en el que están inmersas, están sujetas a relevantes riesgos de negocios que pueden afectarle de una manera muy significativa y no previsible en el corto plazo. Es lógico y debemos entender que el usuario tipo destinatario de las cuentas anuales y del informe de auditoría con opinión favorable (o no modificada como he dicho), tiene información relevante y fiable para que analice y realice por el mismo las previsiones sobre la marcha de la sociedad en el corto plazo.

3. Modelos para analizar situaciones de incertidumbre.

3.1. Modelos basados en la teoría de la probabilidad.

Ante situaciones de incertidumbre con información limitada sobre la ocurrencia y consecuencias de los posibles sucesos que puedan acontecer, realizaremos un análisis previsional para valorar la propensión de ocurrencia de cada uno de estos eventos, y en base a esta información que se disponga y a la experiencia y conocimientos desarrollado sobre el asunto en cuestión, asignaremos un posibilidad mayor o menor de ocurrencia en base a un juicio o creencia personal y subjetiva, que se analizará de acuerdo con la teoría de la probabilidad. .

Existen varias interpretaciones sobre el concepto de probabilidad (Canavos, 1988):

- una primera interpretación, que denomina **clásica**, que supone que un experimento aleatorio (A) produce resultados igualmente verosímiles (posibles), y propone como medida de probabilidad el cociente entre los casos favorables (N_A) y los casos totales (N).

$$\Pr (A)= N_A/N$$

- una segunda interpretación, que denomina **frecuentista**, que si un

experimento aleatorio puede ser repetido un número infinito de veces bajo condiciones similares, propone como medida de probabilidad la proporción de veces que ocurrió el evento, dividido entre el número de veces realizado (frecuencia relativa del evento).

$$\Pr (A) = \lim_{N \rightarrow \infty} N_A/N$$

- y, una tercera, que denomina **subjetiva**, que es el grado de creencia o de convicción de un sujeto con respecto a la ocurrencia de un evento; de este modo la probabilidad representa un juicio personal a cerca de un fenómeno impredecible.

3.2. Modelos basados en la teoría difusa o borrosa.

La Teoría de los Conjuntos Borrosos fue introducida por Lofti A. Zadeh (1965) con la publicación del artículo "Fuzzy Set". En dicho trabajo y en otros posteriores se recoge la fundamentación de esta teoría, cuyos conceptos más esenciales se expone a continuación.

En la teoría clásica de conjuntos se establece que dado un conjunto $A=\{x\}$, perteneciente al espacio universal E, se denomina función característica de A la función $\mu_A(x)$ que toma valor 1 para todo elemento de A que pertenezca al espacio muestral y valor 0 para todos los elementos de A que no pertenezcan al espacio universal, es decir que satisfaga la condición:

$$\mu_A(x) = 1 \text{ para todo } x \in E,$$

$$\mu_A(x) = 0 \text{ para todo } x \notin E$$

Esta función establece si el elemento en cuestión pertenece o no al conjunto A, y en la teoría clásica de conjuntos estaremos ante una situación de certidumbre en la que conocemos con certeza si el elemento en cuestión pertenece o no pertenece al conjunto A.

En la teoría de los conjuntos borrosos esa función se denomina de "pertenencia" y toma valores comprendidos entre 0 y 1. Así, un conjunto B será

- Otros tipos: podríamos considerar la función exponencial, la hiperbólica, la logística, es decir cualquier otro tipo de función pudiera ser apto para reflejar el grado de pertenencia de los elementos de un conjunto borroso.

Según Azorin Poch (1979), la elección del tipo de función de pertenencia a utilizar puede fundamentarse en alguno de los siguientes criterios:

- a. Criterio individual: los grados de pertenencia de los distintos elementos del conjunto borroso en cuestión son establecidos de forma subjetiva.
- b. Criterios colectivos: consiste en tomar una muestra de opiniones sobre el valor de la función de pertenencia correspondiente a cada elemento x , y hallar un promedio teniendo en cuenta el peso relativo de cada opinante.
- c. Procedimientos experimentales: supone que es posible obtener el valor del elemento x mediante algún método experimental al que se le asigna un valor de la función de pertenencia.
- d. Procedimiento analítico: exige la utilización de modelos de carácter analítico que permitan explicitar la función de pertenencia.

El conjunto borroso definido en la forma que lo hemos hecho presenta una serie de propiedades y características que fueron definidas por Zimmermann (1976):

Propiedad/Característica	Descripción
Soporte del conjunto borroso.	El soporte de un conjunto borroso B es un subconjunto de éste, $S(B)$, tal que para todos sus elementos se cumple que $\mu_B(x) > 0$.
Condición de normalidad.	Si el valor supremo de la función de pertenencia para los elementos del conjunto borroso B es igual a la unidad, podemos afirmar que B es normal. Es decir: si $\sup(\mu_B(x)) = 1$, B es normal Todo conjunto borroso puede ser normalizado dividiendo cada valor de $\mu_B(x)$ por $\sup(\mu_B(x))$.
Condición de igualdad	Dos conjuntos borrosos, A y B son iguales cuando se cumple que: $\mu_A(x) = \mu_B(x)$ para todo $x \in E$.

Condición de complementación	Dado un conjunto borroso B , con función de pertenencia $\mu_B(x)$, se denomina complemento de B al conjunto B' si y sólo si se cumple que: $\mu_{B'}(x) = 1 - \mu_B(x)$ para todo $x \in E$.
Condición de inclusión	El conjunto borroso A estará incluido en el B , o lo que es igual, A será subconjunto de B , si se cumple $\mu_A(x) \leq \mu_B(x)$.
Condición de intersección	La función de pertenencia del conjunto resultante de la intersección de dos conjuntos borrosos, $A \cap B$, viene dada por el mínimo de las funciones $\mu_A(x)$ y $\mu_B(x)$. Es decir: $\mu_{A \cap B}(x) = \text{Min}(\mu_A(x), \mu_B(x)) = \mu_A(x) \wedge \mu_B(x)$.
Condición de unión	La función de pertenencia de la unión de dos conjuntos borrosos, $A \cup B$ viene dada por el máximo de las funciones $\mu_A(x)$ y $\mu_B(x)$. $\mu_{A \cup B}(x) = \text{Max}(\mu_A(x), \mu_B(x)) = \mu_A(x) \vee \mu_B(x)$.
Producto algebraico	La función de pertenencia del conjunto resultante del producto algebraico de dos conjuntos borrosos $A.B$ viene dada por la siguiente expresión $\mu_{A*B}(x) = \mu_A(x) * \mu_B(x)$.
Suma algebraica	La función de pertenencia del conjunto resultante de la suma algebraica de los conjuntos borrosos A y B se define de la siguiente forma: $\mu_{A+B}(x) = \mu_A(x) + \mu_B(x) - \mu_{A*B}(x)$.
Relación borrosa	Dada una relación borrosa R , definida en el producto cartesiano $A.B = \{(x,y) x \in A, y \in B\}$, ésta será un conjunto borroso en $A.B$, con una función de pertenencia asociada $\mu_R(x,y)$

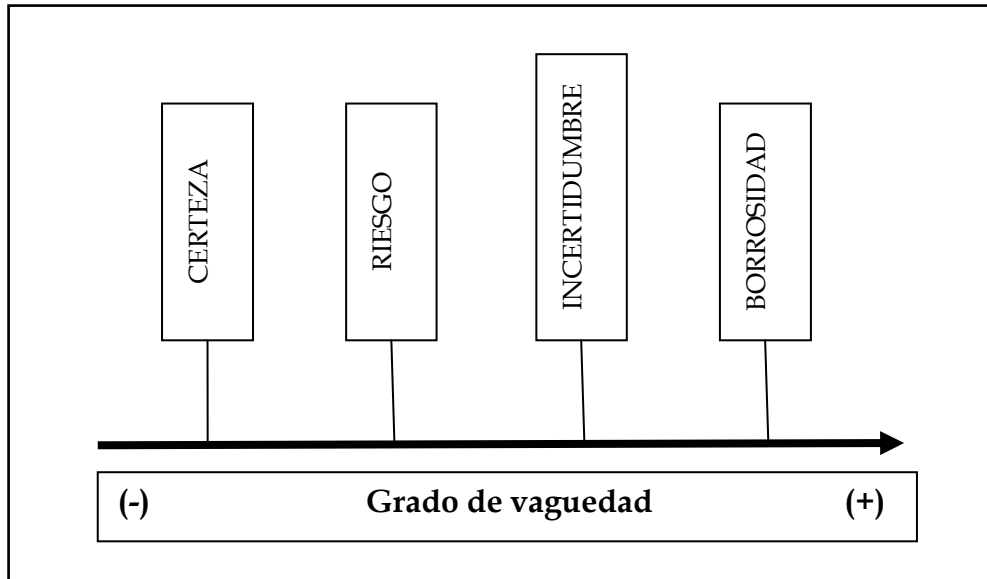
En la teoría clásica de la probabilidad, imprecisión y aleatoriedad son tratadas de manera equivalente, como ya se indicado en el apartado 3.1, pero es necesario distinguir una de otra y dar un tratamiento diferenciado.

La aleatoriedad tiene que ver con la incertidumbre concerniente a la pertenencia o no pertenencia de un objeto a un conjunto no borroso; la borrosidad trata la imprecisión asociada a los conjuntos borrosos, aquellos cuyo relación de pertenencia sobre sus elementos no pueden hacerse de forma nítida en la categoría de pertenece o no pertenece²⁶. La aleatoriedad debe ser analizada mediante la

²⁶ Citado por (Martín Armario, 1982, p. 414), referido Bellman y Zadeh (1970), "Decisión-making a fuzzy enviroment" Management Science, vol 17, n° 4 pags 141-164.

teoría de la probabilidad y la borrosidad debe ser analizada por la teoría de los conjuntos borrosos.

Gráfico 4 Clasificación según el grado de vaguedad²⁷



Fuente: Elaboración propia a partir de (Martín Armario, 1982).

3.3. Modelo basado en la teoría de la evidencia.

La teoría matemática de la evidencia, formulada inicialmente por Dempster (1967) y sistematizada por Shafer (1976), es una extensión a la teoría clásica de la probabilidad para describir incertidumbre en la evidencia.

En la Teoría de la Evidencia se asigna la probabilidad conocida de ocurrencia de un evento, $P(A)$, pero la incertidumbre que ocurra tal evento no se asigna a su complementario, $(P(\bar{A}) \neq 1 - P(A))$, porque no es una evidencia de dicho suceso complementario.

Desde este punto de vista, esta teoría discrepa con el principio de la razón insuficiente de Laplace que enunciara en 1825, *"la ausencia de conocimiento sobre el estado de la naturaleza equivale a afirmar que todos los estados posibles son equiprobables"*.

²⁷ Los términos de certeza, riesgo e incertidumbre se representan de acuerdo con lo considerado por la Teoría Clásica de la Decisión.

En una situación de incertidumbre total, y por lo tanto no siendo posible asignar probabilidades subjetivas, de acuerdo con lo anterior cabría asignar a un conjunto de dos eventos, A y \bar{A} , (verdadero y falso) la misma probabilidad, es decir la $P(A) = 0,5$ y la $P(\bar{A}) = 0,5$.

La Teoría de la Evidencia considera que dicha probabilidad no corresponde a la creencia subjetiva de que acontezca cada uno de estos eventos, sino a un reparto equitativo de la ignorancia. En tal sentido esta teoría consideraría un conjunto formado $\{A, \bar{A}\}$, al que se le asignaría $P(\{A, \bar{A}\}) = 1$, en la medida que uno de ellos tiene que ocurrir pero se no se dispone de ninguna información sobre la ocurrencia de cada uno de estos estados.

Además, la teoría de Demster-Shafer permite que la evidencia adquirida mediante observaciones o experimentos apoye al mismo tiempo varias conclusiones mutuamente excluyentes o ninguna conclusión en particular.

La Teoría de la Evidencia supone que hay un conjunto exhaustivo de hipótesis mutuamente excluyentes $\Theta = \{\theta_1, \theta_2, \dots, \theta_n\}$, al que se llama Marco de Discernimiento, sobre el que se pretende razonar considerando el impacto de las evidencias que puedan aparecer.

A diferencia de otros enfoques, esta teoría sostiene que se debe considerar el impacto de las evidencias no sólo sobre las hipótesis individuales originales, sino además sobre los grupos de éstas, que son los subconjuntos Θ_e a los que se considera también hipótesis. De esta forma, las nuevas hipótesis son las posibles disyunciones de las hipótesis originales.

El conjunto de partes de Θ , representado por $P(\Theta)$, está compuesto por todos los subconjuntos de Θ , incluido el conjunto vacío (\emptyset) y el propio Θ . El conjunto $P(\Theta)$, y no Θ , es entonces el conjunto de hipótesis considerado.

La Teoría de la Evidencia utiliza una función $m(A)$, llamada Asignación Básica de Probabilidad, para asignar a cada elemento de $P(\Theta)$ un valor indicativo

de la creencia que, dada una evidencia, se deposita en él. La función m cumple las siguientes propiedades:

$$m(\emptyset)=0,$$

$$\forall A \mid A \in \mathcal{P}(\Theta): 0 \leq m(A) \leq 1$$

$$\sum_{A \in \mathcal{P}(\Theta)} m(A) = 1$$

Por tanto, la creencia, dada una evidencia, depositada en el conjunto vacío es siempre cero; a todos los subconjuntos de Θ se les asigna un valor de creencia entre 0 y 1; y la suma de todos los valores de las creencias asignados a los subconjuntos de Θ tiene que ser uno.

La función $m(A)$ es parecida a la función de densidad de la teoría de la probabilidad, pero en la que la suma de la creencia asignada a las hipótesis originales (elementos unitarios) de Θ no tiene que ser uno.

En esta teoría, cuando se tiene una nueva evidencia que apoya la creencia en una hipótesis, la creencia que resta hasta la unidad se asigna a Θ , y no a la negación de la hipótesis, como se hubiera hecho en la teoría de la probabilidad. Esto significa que si una evidencia apoya parcialmente la creencia en una hipótesis, no tiene por que apoyar parcialmente la creencia en la negación de la hipótesis. Más bien, la creencia que no se asigna como resultado de una evidencia, se reparte entre las hipótesis mutuamente excluyentes.

Por otro lado, si el impacto de una evidencia apoya un subconjunto de hipótesis de Θ que no es unitario, equivale a decir que la evidencia confirma la creencia en las hipótesis de Θ que forman el subconjunto, pero sin concretar el impacto en la creencia de cada una de ellas.

La Teoría de la Evidencia proporciona con la asignación básica de probabilidad una forma de representar el impacto de la evidencia sobre el marco de discernimiento. Así, establece una serie de instrumentos de medida para intentar determinar el grado de creencia que se puede depositar en cada hipótesis

considerando las evidencias disponibles. Se trata de los grados de creencia, duda y verisimilitud, y el intervalo de creencia, que se definen a continuación.

El grado de creencia en un elemento A de $P(\Theta)$ se escribe como $Bel(A)$ y representa la mínima creencia en la hipótesis A , como resultado de una evidencia. Se define por tanto como la suma de las asignaciones básicas de probabilidad hechas a todos los subconjuntos de A :

$$\forall A \mid A \in P(\Theta): Bel(A) = \sum_{X_j \subseteq A} m(X_j)$$

La medida de creencia cumple que: $Bel(\emptyset)=0$ y $Bel(S)=1$

Las medidas de creencia son superaditivas lo que implica la existencia de un efecto cooperativo entre diversas fuentes de evidencias; por tanto, para dos conjuntos A y B , pertenecientes al conjunto universal, si $A \cup B = \emptyset$, se cumple que: $Bel(A \cup B) \geq Bel(A) + Bel(B)$.

El grado de duda, dada una evidencia, en la negación de A , $Bel(\bar{A})$, es el grado de duda en A . Se escribe como $D(A)$ y representa la mínima creencia en la negación de la hipótesis A como resultado de una evidencia:

$$\forall A \mid A \in P(\Theta): D(A) = Bel(\bar{A}) = \sum_{X_j \subseteq \bar{A}} m(X_j)$$

El grado de plausibilidad de un elemento A de $P(\Theta)$ se escribe como $Pl(A)$ y representa la máxima creencia en la hipótesis A , como resultado de una evidencia, corresponde a la suma de las asignaciones básicas de probabilidad hechas a todos los elementos X de $P(\Theta)$ cuya intersección con A no es vacía:

$$\forall A \mid A \in P(\Theta): Pl(A) = 1 - D(A) = \sum_{X_j \mid X_j \cap A \neq \emptyset} m(X_j)$$

La medida de plausibilidad cumple que: $Pl(\emptyset)=0$ y $Pl(S)=1$

Las medidas de plausibilidad son subaditivas lo que implica la existencia de posibles conflictos o incompatibilidad entre diferentes evidencias; por tanto para

dos conjuntos A y B, pertenecientes al conjunto universal, se cumple que: $Pl(A \cap B) \leq Pl(A) + Pl(B)$.

Las medidas de plausibilidad son duales a las medidas de creencias, y se definen las siguientes relaciones:

$$Pl(A) = 1 - Bel(\bar{A})$$

$$Pl(\bar{A}) = 1 - Bel(A)$$

$$Bel(A) = 1 - Pl(\bar{A})$$

$$Bel(\bar{A}) = 1 - Pl(A)$$

Para cada conjunto se cumple que: $Pl(A) \geq Bel(A)$.

Las medidas de creencia y plausibilidad son los límites inferior y superior, respectivamente, de un intervalo $[Bel(A), Pl(A)]$ denominado "Intervalo de Creencia" que contiene la probabilidad precisa del subconjunto A, y la diferencia entre $Bel(A)$ y $Pl(A)$ (amplitud de intervalo) es una medida de la incertidumbre en las hipótesis que se incluyen en el subconjunto A.

Cuando $Bel(A)$ y $Pl(A)$ son iguales (no existe incertidumbre) sobre el impacto de la evidencia sobre la hipótesis A.

Cuando $Bel(A)$ es 0 y $Pl(A)$ es 1, la diferencia entre ambas medidas es máxima y refleja que no se sabe nada del efecto sobre A de la evidencia. Y cuando los valores de $Bel(A)$ y $Pl(A)$ son otros, cuanto mayor es la diferencia entre ambos, mayor es la incertidumbre acerca del impacto de la evidencia sobre la hipótesis A.

La Teoría de la Evidencia propone un proceso iterativo para evaluar el impacto sobre las hipótesis de sucesivas evidencias. En este proceso, la creencia en las hipótesis adquiridas en una iteración (m_1), como resultado de considerar el impacto de una evidencia, se combina con la adquirida en la iteración siguiente (m_2), al evaluar el impacto de una nueva evidencia.

Existen distintas formas de combinar evidencias o de actualizar la asignación básica conforme a la aparición de nuevas evidencias. Estas evidencias pueden proceder de una misma fuente o de distintas fuentes, que pueden ser del mismo o de distinto tipo, sin que ninguna de ellas tenga una aceptación general. A efectos de combinación se consideran cuatro tipos de evidencia:

- Evidencia consonante. Puede ser representada como una estructura anidada de subconjuntos, donde los elementos del conjunto más pequeño están incluidos en el siguiente y así sucesivamente. Puede corresponder a una situación donde la información se obtiene a lo largo del tiempo con lo que se perfilan los límites del conjunto evidencial.
- Evidencia consistente. Donde hay al menos un elemento que es común a todos los conjuntos evidenciales.
- Evidencia arbitraria. Corresponde a una situación donde no hay ningún elemento común a todos los subconjuntos, aunque algunos subconjuntos sí tienen elementos comunes.
- Evidencia disjunta. Ningún subconjunto tiene elementos comunes con otro subconjunto.

Cada tipo de evidencia equivale a un tipo de conflicto o contradicción en la combinación de evidencias. La teoría clásica de probabilidad no puede gestionar los tres primeros tipos de evidencia sin recurrir a supuestos sobre la distribución de probabilidad dentro de cada conjunto ni puede expresar el grado de conflicto. La teoría de Dempster-Shafer gestiona distintos tipos de evidencia y de conflictos.

Dicha combinación, ($m_{1,2} = m_{1 \oplus m_2}$) se realiza mediante la Regla de Combinación de Dempster:

$$m_{1,2}(\emptyset) = 0,$$

$$m_{1,2}(\Theta) = 1,$$

$$\forall A \mid A \in P(\Theta) \wedge A \neq \emptyset \wedge A \neq \Theta:$$

$$m_{1,2} = \frac{\sum_{A_j \cap A_k = A_i} m_1(A_j) * m_2(A_k)}{[1 - \sum_{A_j \cap A_k = \emptyset} m_1(A_j) * m_2(A_k)]}$$

3.4. Modelo basado en la teoría bayesiana.

La metodología bayesiana está basada en la interpretación subjetiva de la probabilidad y tiene como punto central el teorema de Bayes.

El interés por el teorema de Bayes trasciende la aplicación clásica, especialmente cuando se amplía a otro contexto en el que la probabilidad no se entiende exclusivamente como la frecuencia relativa de un suceso a largo plazo, sino como el grado de convicción o creencia personal acerca de que el suceso pueda ocurrir.

Al admitir un manejo subjetivo de la probabilidad, mediante el análisis bayesiano se podrá emitir juicios de probabilidad sobre una hipótesis H , y expresar por este medio el grado de convicción del sujeto que emite el juicio sobre la ocurrencia del suceso o hipótesis, para luego actualizar dicha creencia en función de la evidencia empírica obtenida después de haber observado los datos.

En su versión más elemental, el teorema de Bayes asume la forma:

$$P(H | \text{datos}) = P(H) * \frac{P(\text{datos} | H)}{P(\text{datos})}$$

La probabilidad a priori de una hipótesis o suceso, $P(H)$ (probabilidad subjetiva), se ve transformada en una probabilidad a posteriori, $P(H | \text{datos})$, una vez sea incorporada la evidencia que aportan los datos obtenidos.

El caso considerado se circunscribe a la situación más simple, sin embargo, si se expresara el juicio inicial mediante una distribución de probabilidad, entonces una vez observados los datos obtenido, la aplicación del teorema nos proporciona una nueva distribución a posteriori, que no es otra cosa que el juicio subjetivo de probabilidad inicial actualizado por la evidencia que se ha obtenido.

Formulación del Teorema de Bayes.

El Teorema de Bayes se puede formular del siguiente modo, sea $Y=\{y_1,y_2,\dots,y_n\}$ un vector de n observaciones de la variable aleatoria Y cuya distribución de probabilidad $P(y | \theta)$, depende de k parámetros involucrados en el vector $\theta=\{\theta_1,\theta_2,\dots,\theta_k\}$, y θ tiene una distribución de probabilidades $P(\theta)$. Entonces, la distribución conjunta de θ e Y es:

$$P(y,\theta) = P(y | \theta) * P(\theta) = P(\theta | y) * P(y),$$

siendo la distribución de probabilidad condicional $P(\theta | y)$ dado el vector de observaciones Y resulta:

$$P(\theta | y) = \frac{P(y | \theta) * P(\theta)}{P(y)}$$

con $P(y) \neq 0$.

A esta ecuación se lo conoce como el Teorema de Bayes, donde $P(y)$ es la distribución de probabilidad marginal de Y, y puede ser expresada como:

$$P(y) \begin{cases} \int P(y|\theta)P(\theta) d\theta & \text{si } \theta \text{ es continuo} \\ \sum P(y|\theta)P(\theta) & \text{si } \theta \text{ es discreto,} \end{cases}$$

la suma o integral es tomada sobre el espacio paramétrico $d\theta$. De este modo, el teorema de Bayes puede ser escrito como:

$$P(\theta | y) = c * P(y | \theta) * P(\theta) \approx P(y | \theta) P(\theta)$$

donde:

$P(\theta)$, representa lo que es conocido de θ antes de recolectar los datos y es llamada la distribución *a priori* de θ ;

$P(\theta | y)$, representa lo que se conoce de θ después de recolectar los datos y es llamada la distribución posterior de θ dado Y;

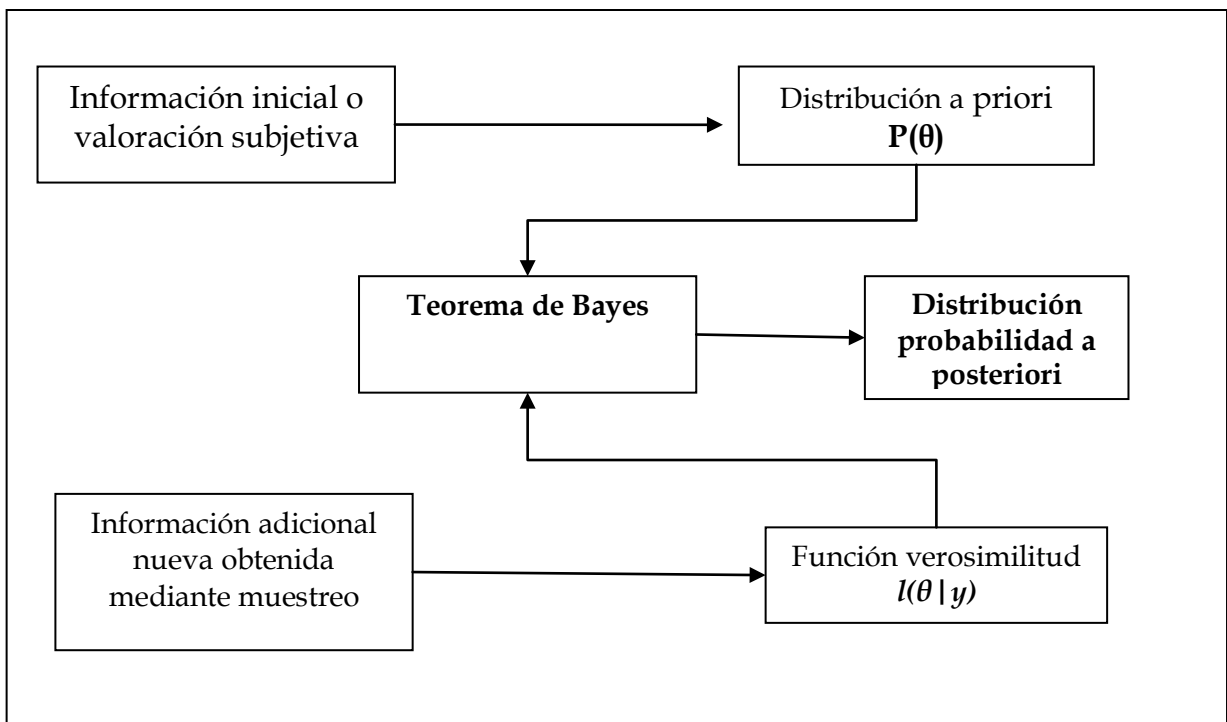
c , es una constante normalizadora necesaria para que $P(\theta | y)$ sume o integre uno.

Dado que el vector de datos Y es conocido a través de la muestra de observaciones, $P(y|\theta)$ es una función de θ y no de Y . En este caso a $P(y|\theta)$ se le denomina función de verosimilitud de θ dado Y , y se le denota por $l(\theta|Y)$. Entonces la formula de Bayes puede ser expresada como:

$$P(\theta|y) \approx l(\theta|Y) * P(\theta)$$

Es a través de $l(\theta|Y)$ que la información muestral modifican el conocimiento previo de θ dado por $P(\theta)$, distribución a priori. Este proceso de revisión de las probabilidades iniciales, dada la información muestral, se ilustra en el grafico siguiente:

Gráfico 5 Actualización información a priori con la información posterior



Asimismo, la información muestral Y , por lo general será introducida en el modelo a través de estadísticas suficientes para θ , dado que estas contienen toda la información referente a los datos. Así, dado un conjunto de estadísticas suficientes t para los parámetros en θ , $P(y|\theta)$ podrá ser intercambiada por $P(t|\theta)$, para lo cual bastara con calcular la distribución condicional de t dado θ .

Naturaleza secuencial del teorema de Bayes.

Supóngase que se tiene una muestra inicial y_1 . Entonces, por la fórmula de Bayes dada anteriormente se tiene:

$$P(\theta | y_1) \propto l(\theta | y_1) * P(\theta)$$

Ahora supóngase que se tiene una segunda muestra y_2 independiente de la primera muestra, entonces:

$$P(\theta | y_1, y_2) \propto l(\theta | y_1, y_2) * P(\theta) = l(\theta | y_1) * l(\theta | y_2) * P(\theta)$$

$$P(\theta | y_1, y_2) \propto l(\theta | y_2) * P(\theta | y_1)$$

De esta manera, la distribución a posteriori obtenida con la primera muestra se convierte en la nueva distribución a priori para ser corregida por la segunda muestra. En este proceso puede repetirse indefinidamente. Así, si se tiene r muestras independientes, la distribución a posteriori puede ser recalculada secuencialmente para cada muestra de la siguiente manera:

$$P(\theta | y_1, y_2, \dots, y_m) \propto l(\theta | y_m) * P(\theta | y_1, y_2, \dots, y_{m-1}) \quad \text{para } m=2,3,\dots,r$$

Nótese que $P(\theta | y_1, y_2, \dots, y_{m-1})$ podría también ser obtenido partiendo de $P(\theta)$ y considerando el total de las r muestras como una sola gran muestra.

La naturaleza secuencial del teorema de Bayes, es tratada por el profesor Bernardo como un proceso de aprendizaje en términos de probabilidades, el cual permite incorporar al análisis de un problema de decisión, la información proporcionada por los datos experimentales relacionados con los sucesos inciertos relevantes.

La distribución a priori cumple un papel importante en el análisis bayesiano ya que mide el grado de conocimiento inicial que se tiene de los parámetros en estudio. Si bien su influencia disminuye a medida que más información muestral es disponible, el uso de una u otra distribución a priori determinara ciertas diferencias en la distribución a posteriori.

Si se tiene un conocimiento previo sobre los parámetros, este se traducirá en una distribución a priori. Así, será posible plantear tantas distribuciones a priori como estados iniciales de conocimiento existan y los diferentes resultados obtenidos en la distribución a posteriori bajo cada uno de los enfoques, adquirirán una importancia en relación con la convicción que tenga el investigador sobre cada estado inicial. Sin embargo, cuando nada es conocido sobre los parámetros, la selección de una distribución a priori adecuada adquiere una connotación especial pues será necesario elegir una distribución a priori que no influya sobre ninguno de los posibles valores de los parámetros en cuestión. Estas distribuciones a priori reciben el nombre de difusas o no informativas.

4. La materialidad como concepto que determina el riesgo de auditoría.

4.1. Conceptos previos.

El concepto de materialidad más utilizado como referencia a lo largo de los últimos años es el publicada en Estados Unidos en 1980 por la FASB en *“Statement of Financial Accounting Concepts”* (SFAC) N° 2 (1980, p. 6), que la define en los siguientes términos: *“la magnitud de una omisión o de una incidencia en la información financiera que, a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable que confía en la información se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia de dicha omisión o incidencia”*

Esta definición fue posteriormente incorporada por el American Institute of Certified Public Accountants en la *“Statement on Auditing Standards”* (SAS) N° 47²⁸ *“Audit risk and materiality in conducting an audit”*, vigente desde 1983 hasta 2006 que fue sustitutiva por la SAS N° 107 (AICPA, 2006, p. párr. 4), sin modificar la definición de la materialidad dada en la SAS derogada.

El IASB define la materialidad de manera similar a como lo realizó la FASB, así en *“Conceptual Framework for Financial Reporting”* (2010, pp. 17, párr. QC11)

²⁸ Párrafo 10 de la SAS 47 *“Audit risk and materiality in conducting an audit”* publicada en el año 1983 por la AICPA.

dice lo siguiente²⁹: *“la información es significativa cuando su omisión o incorrecta revelación pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de los estados financieros. La materialidad depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de su omisión o incorrecta revelación. De esta manera, la materialidad proporciona un umbral o punto de corte, más que ser una característica cualitativa principal que la información debe tener para ser útil”*

Además, el IASB refleja otra definición de la materialidad en la “Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1: *Presentación de estados financieros*” (IASB, 2014, párr. 7): *“Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante”*³⁰.

En España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) alude al concepto de materialidad, o importancia relativa, en el párrafo 2.5.16 de las “Normas Técnicas de Auditoría”³¹, que reproduce posteriormente en el párrafo 1.5 de la “Norma Técnica de Auditoría sobre el Concepto de Importancia Relativa”³², definiéndolo de la siguiente manera: *“la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión”*

²⁹ Esta definición es similar a la que se incluía en el anterior Marco Conceptual de la IASB, en concreto en el párrafo 30 de “*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*” aprobado en 1989 y que fue sustituido por el nuevo marco conceptual aprobado en el año 2010.

³⁰ La traducción se ha tomado de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°1 traducida por el ICAC y que se puede obtener de su página web <http://www.icac.meh.es/>

³¹ Las Normas Técnicas de Auditorías referidas fueron aprobadas mediante Resolución del ICAC de 19.01.1990, y han estado vigentes hasta la entrada en vigor en el año 2014 de las NIA.ES.

³² La NTA sobre el Concepto de Importancia Relativa fue aprobada mediante Resolución del ICAC de 14.06.1999, derogada tras la entrada en vigor de las NIA.ES, como se ha dicho en 31.

En todas las definiciones anteriores sobre materialidad, se hace referencia para calificar una incorrección como material o significativa, a la influencia que dicha información incorrecta tuviera en la formación del juicio de un usuario razonable y en las decisiones que pudiera tomar que se viera afectada como consecuencia de dichas incorrecciones, resaltando que no sólo depende de la cuantía de las partidas incorrectas, sino también de su naturaleza y de las circunstancias concretas que en cada momento las rodea.

4.2. La materialidad según NIA.

Tras la entrada en vigor en España de las NIA.ES en el año 2014, para delimitar el concepto de materialidad o importancia relativa tenemos que remitirnos a la NIA.ES 320 que trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa (materialidad) en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros, y a la NIA.ES 450 que trata sobre cómo aplicar el concepto de importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.

La NIA. 320 (párr. 2 y 3) hace referencia al concepto de importancia relativa (materialidad) remitiendo a los diferentes marcos nacionales de regulación de la información financiera, para exponer los aspectos que sus definiciones tienen en común y que sirven al auditor para comprender este concepto³³. Estos aspectos son los siguientes:

- *“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;*

³³ La NIA 320, para delimitar el concepto de materialidad que debe aplicar el auditor, se remite a las indicaciones que establezca el marco regulatorio de cada uno de los países (párr. 2 y 3). En España, considerando la derogación de las NTA, debemos estar a lo que diga el PGC-2007 y demás normativa de desarrollo.

- *los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección, o por una combinación de ambas; y*
- *los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas”.*

Estos criterios hacen referencia a que el auditor debe realizar una valoración de lo que es material o significativo considerando la necesidad de información y su utilidad para un “usuario tipo”.

Para orientar al auditor en la tipología del usuario destinatario de las cuentas anuales y del informe de auditoría, la NIA.ES 320 en su párrafo 4 introduce las siguientes características básicas que se les supone a estos usuarios:

- “1) tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales, así como de la contabilidad, y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable.*
- 2) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa.*
- 3) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y*
- 4) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros”.*

En la NIA.ES 320 se establece que el auditor cuantificará la importancia relativa (materialidad) en diferentes niveles:

- 1) la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto;
- 2) la importancia relativa para determinadas transacciones, saldos o información a revelar que por su característica pudiera influir de manera especial en el usuario tipo de las cuentas anuales, en el caso de que fuera inferior a la indicada en el punto anterior;
- 3) La importancia relativa a efectos de planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría (NIA.ES 320 párr. 6).

La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto implica la aplicación del juicio profesional de auditor (NIA.ES 320 párr. A3); añade la norma, que como punto de partida se puede aplicar un porcentaje sobre algún elemento de los estados financieros (activo, pasivo, ingresos, gastos), valorando determinadas características de la entidad auditada (su naturaleza, ciclo vital, entorno sectorial y económico, estructura de la propiedad, forma de financiación)³⁴.

Una vez determinado el nivel de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, se podrán establecer niveles de materialidad inferiores para determinados tipos de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, si una incorrección en éstas por debajo del nivel de materialidad establecido para los estados financieros en su conjunto, pudiera afectar a las expectativas de los usuarios con respecto a tales partidas (NIA.ES 320 párr. A10).

En el momento de la planificación de la auditoría, el auditor debe enjuiciar la magnitud de las incorrecciones que se consideran materiales de manera orientativa con la finalidad de determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos aplicar (NIA.ES 320, párr. 6).

³⁴ A modo de ejemplos para fijar este nivel de materialidad: (a) el 5% del beneficio de las actividades ordinarias antes de impuestos para empresas orientadas a la obtención de beneficios en el sector industrial y (b) el 1% de los ingresos o gastos totales para entidades sin ánimo de lucro (NIA.ES 320 párr. A7).

El nivel materialidad determinados al planificar la auditoría a efecto de establece la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, debe ser revisado durante el desarrollo del encargo (NIA.ES 320 párr. 12 y 13; NIA.ES 450 párr. 6, 10, A12). Esta revisión se realizará teniendo en cuenta los cambios que se hayan podido producir en las circunstancias de la auditoría, la obtención de nuevas informaciones durante la realización del trabajo y el cambio en el conocimiento de la empresa y de sus operaciones por parte del auditor al llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales (NIA.ES 320, párr. A13).

La NIA.ES 450 trata como aplicar el concepto de importancia relativa para evaluar las incorrecciones identificadas durante la auditoría, y si no fueran corregidas como deben ser tratadas en la emisión del informe.

La NIA.ES 450 define incorrección *“como diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o revelación de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación requerida respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable”* (NIA.ES 450, párr. 4).

En la NIA.ES 450, párr. A1 se dice que las incorrecciones pueden surgir como consecuencia de:

- “a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros.*
- b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar.*
- c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y*
- d) Juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contable que el auditor considera inadecuadas”.*

La NIA.ES 450 introduce dos criterios que deben ser utilizados por el auditor para clasificar las incorrecciones en los estados financieros identificada en la

auditoría: primero en función de su importancia relativa o materialidad; y segundo en función del grado de objetividad en la determinación de la incorrección.

1) En función de la importancia relativa o materialidad de la incorrección (NIA.ES.450. párr. 5. A2):

a) Incidencias significativas son aquellas que individualmente, por su cantidad o naturaleza, tienen un efecto importante sobre los estados financieros.

b) Incidencias no significativas son aquellas que individualmente, por su cantidad o naturaleza, no tienen un efecto importante sobre los estados financieros, pero que agregada con otras incidencias sí pueden tener un efecto importante sobre los mismos. Junto con las significativas, son las incidencias que el auditor debe ir registrando y acumulando durante su trabajo.

c) Incidencias claramente triviales son aquellas que tienen un orden de magnitud más reducido que los niveles de materialidad determinados; son cuestiones indudablemente sin trascendencia a nivel individual y de conjunto, considerando criterios de cantidad, de naturaleza o atendiendo a las circunstancias que las rodean.

2) En función del grado de objetividad y certeza en la determinación de las incorrecciones se diferencia (NIA.ES 450 párr. A3):

a) Incorrecciones de hecho son aquellas sobre las que no existe duda alguna.

b) Incorrecciones de juicios son diferencias derivadas de los juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o relativa a la selección o aplicación de política contable que el auditor considera inadecuadas.

c) Incorrecciones extrapoladas son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestra de auditoría al total de la población de las que se extrajeron las muestras.

De forma novedosa con respecto a las anteriores normas técnicas de auditoría, la NIA.ES 450 exige al auditor que comunique al nivel jerárquico apropiado de la dirección de la empresa y en el momento oportuno, todas las incidencias acumuladas durante la auditoría, es decir, tanto las significativas como las no significativas, requiriendo que sean corregidas. Por tanto, el primero de los criterios al que hemos hecho referencia también tiene trascendencia a la hora de informar a la dirección de la empresa sobre las incidencias detectadas en los estados financieros (NIA.ES 450 párr. 8 y A7-A10).

La comunicación y requerimiento del auditor a la dirección de la empresa para que corrijan todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría (significativas y no significativas) es una novedad de las normas técnicas de auditoría que pretende que la información financiera (los libros y registros contables) se lleven de forma más rigurosa y se reduzca el riesgo de incorrección material en los futuros estados financieros como consecuencia del efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores (NIA.ES450, párr. A9).

Si la dirección de la empresa rehúsa efectuar las correcciones solicitadas por el auditor, es necesario obtener una explicación de los motivos de esa decisión, que se tendrá en cuenta al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incidencias significativas (NIA.ES 450, párr. 9, 10).

Adicionalmente, la nueva norma requiere al auditor obtener una declaración escrita de los administradores (responsables del órgano de gobierno de la empresa) en la que manifiesten que consideran que los efectos de las incidencias no corregidas no son significativos, individualmente ni de manera agregada, sobre los estados financieros en su conjunto. Esta declaración debe incluir o adjuntar un

resumen de las incidencias no corregidas, y si los administradores no consideran como tal una incidencia, deben manifestarlo en la misma (NIA.ES450, párr.12-14, A21-A24).

Por otra parte, la NIA.ES 450 también establece novedades con respecto a la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la empresa.

Por un lado, requiere informarles de las incidencias no corregidas por la dirección de la empresa y de su efecto potencial sobre su opinión en el informe de auditoría, así como solicitarles también a ellos la corrección de las mismas. Además, al comunicarles el efecto que las incidencias significativas que no han sido corregidas podrían tener sobre la opinión a emitir en el informe, el auditor debe tratar cada una de esas incidencias de forma individualizada (NIA.ES 450, párr.12-13, A21-A24).

Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, la NIA.ES 450 requiere al auditor reexaminar el nivel o niveles de materialidad utilizados en la planificación y ejecución de la auditoría al objeto de verificar si siguen siendo adecuados en el contexto de los resultados financieros reales de la empresa (NIA.ES 450, párr.10, A11-A12).

Una vez realizada esta revisión, el auditor deberá evaluar si es significativo el efecto individual y conjunto de las incidencias que finalmente no hayan sido corregidas por la empresa, incluidas las incidencias no corregidas en períodos anteriores (NIA.ES 450, párr.11- A13-A20), para lo cual ha de considerar tanto su magnitud como su naturaleza con relación a los estados financieros en su conjunto, a clases de transacciones, a saldos de cuentas y a informaciones adicionales particulares, todo ello teniendo en cuenta las circunstancias concretas en que esas incidencias se hayan producido.

Con relación a la evaluación del efecto individual y conjunto de las incidencias no corregidas, se introduce como novedad destacada una relación de circunstancias o factores cualitativos que podrían llevar al auditor a juzgar las

incidencias como significativas aunque su cuantía sea inferior a los niveles de materialidad establecidos (NIA.ES 450, párr. A16).

4.3. Aspectos cuantitativos de la materialidad.

Han sido muchos los estudios dirigidos a lo largo de las últimas décadas para tratar de establecer pautas, criterios o normas específicas que con carácter objetivo permitan diferenciar las incorrecciones contenidas en los estados financieros que son significativas y, por tanto, pudieran influir en las decisiones económicas de los usuarios, de aquellas otras que no son importantes en este sentido.

La disyuntiva entre la conveniencia o no de que existan unas normas profesionales que establezca unas guías orientadoras para establecer criterios cuantitativos objetivos delimitadores de la materialidad, y los argumentos a favor y en contra de diversos trabajos que han analizado la cuestión se resumen de la siguiente forma por Martínez García (1996, pp. 36-37):

- Algunos de los argumentos a favor de las normas guías de materialidad cuantificadas:
 - a. Facilitarían una comparabilidad y eliminarían la posibilidad de tener unos resultados muy diversos en circunstancias parecidas;
 - b. Posibilitarían el seguir unas reglas fijas en la toma de decisiones sobre materialidad;
 - c. Eliminaría diferencias entre los implicados y afectados por los juicios de materialidad: contables, gerentes, auditores, analistas, etc;
 - d. Mejorarían la confianza pública y apoyarían la credibilidad de los profesionales de la contabilidad y la auditoría; y
 - e. Las decisiones importantes necesitan ayudarse en normas formuladas.
- Hay que definir el concepto de juicio profesional a través de unas reglas

que se aplican a las decisiones de materialidad. Sería imposible desarrollar normas cuantitativas para cada tipo de decisión de materialidad.

- Algunos argumentos dados por los que se oponen a las normas o guías cuantitativas de materialidad son:
 - a. Reconociendo que existen varios tipos de decisiones de materialidad no sería factible aplicar la misma regla cuantitativa a todos los casos, y sería imposible desarrollar normas cuantitativas para cada tipo de decisión sobre materialidad;
 - b. Ningún rango que se estableciera (por ejemplo, rangos de porcentajes) tendría sentido ya que el límite superior se convertiría en el criterio común para su uso;
 - c. La libertad y el juicio profesional sería significativamente reducido o eliminado;

Mientras que algunas instituciones profesionales eran partidarias de implantar estas normas orientadoras, la posición del FASB era y es muy clara y manifiesta, al conceder absoluta prevalencia al juicio profesional frente a cualquier norma específica para determinar de manera cuantitativa o cualitativa la materialidad y señalar que *“no es posible formular normas generales de materialidad que puedan recoger todas las consideraciones que entran a formar parte del juicio de una persona con experiencia”*, según se indica en la publicación realizada en el 1980 *“Qualitative Characteristics of Accounting Information”* (FASB, 1980, p. párr. 131 y 132).

Este criterio de la FASB es el que ha predominado en los organismos reguladores de la contabilidad y auditoría, y ha trascendido a la normativa internacional; no obstante, desde diversas instancias corporativas de la profesión, u organismo reguladores de la actividad contable y auditora, sí se han establecido criterios orientadores para delimitar la materialidad.

Todos estos esfuerzos han estado encaminados a determinar algún parámetro cuantitativo que pueda ser utilizado como referencia, en cualquier situación, para discriminar lo significativo de lo que no lo es. A este respecto, es clásico el trabajo de Leslie, publicado en 1985, que a través de una revisión de la literatura y de distintas entrevistas con auditores canadienses y estadounidenses, identifica las siguientes siete pautas cuantitativas para determinar el nivel de materialidad: (Leslie, 1985, pp. 20-21)

1. 5% a 10% de los beneficios antes de impuestos.
2. Un porcentaje variable sobre el beneficio bruto, dependiendo de su valor:

Rango del beneficio bruto (dólares)	Intervalo porcentual
Menos de 20.000	2-5%
Entre 20.000 y 1.000.000	1-2%
Entre 1.000.000 y 100.000.000	0,5-1%
Más de 100.000.000	0,5%

3. 1/2% del total de activos.
4. 1/2% de los fondos propios.
5. 1/2% de los ingresos.
6. Método combinado, que supone utilizar los cinco anteriores en los siguientes porcentajes (1/2% activo total; 1/2% de ingresos; 5% de beneficio antes de impuestos; 2% de beneficio bruto después depreciación; 1% de los fondos propios) y después calcular el 5% de la suma que resulte de ellos.
7. Un porcentaje variable de los ingresos brutos (similar al método 5, pero con porcentaje dependiendo de los ingresos).

No obstante, diversos organismos profesionales publicaron diversas guías o normas para determinar los niveles cuantitativos de la materialidad, pero en general todas ellas son propuestas de forma orientativa, sin que en ningún caso deje de prevalecer el juicio profesional del auditor. Es decir, que la selección de

unas variables financieras u otras, o de unos porcentajes mayores o menores, queda a juicio del auditor, que en función de la situación y de las circunstancias concretas de cada caso utilizará las variables y/o los porcentajes que estime más convenientes, sin estar obligado nunca a usar unos específicos.

Las guías o normas publicadas por las instituciones profesionales para orientar en la determinación cuantitativa de la materialidad, lo hacen del siguiente modo:

- Presenta las bases de referencias o comparación que serán utilizadas para determinar los niveles de materialidad; por ejemplo la NTIR³⁵ toma como referencias: activo total, cifra de negocios, resultados de las actividades ordinarias; resultados antes y después de impuestos, fondos propios.
- Determina las cuantías de las desviaciones que se permiten, estableciendo una horquilla de valores porcentuales a aplicar sobre la referencia base; en el caso de que la cuantía de la incorrección es superior a dicha horquilla de valores, se considera que es material y si es inferior se considera que no es material, si está comprendida en el intervalo de dicha horquilla se deja a juicio del auditor.

En el cuadro siguiente se sintetiza las bases de referencias que se utilizan en las normas publicadas por diferentes instituciones profesionales.

³⁵ Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de Importancia Relativa, aprobada por el ICAC mediante Resolución de 8.9.1991

Tabla 2 Bases consideradas para calcular la materialidad.

	ICAC	REA	REGA	CICA	ICAS	AARF
Total activos	X	X	X	X	X	
Resultados ordinarios	X	X		X		X
Cifra de negocios	X	X	X			
Ingresos totales		X		X		
Fondos propios	X	X		X		
Total AC-PC		X				
Resultado del ejercicio				X	X	
Epígrafes cuentas anuales		X			X	
ICAC: Norma Técnico de Importancia Relativa (BOICA N° 6, 1991). REA: Boletín N° 14 Importancia Relativa, 1989. REGA: Guía N° 16 Importancia Relativa, 1991. CICA: Canadian Institute Of Chartered Accountants, Auditing Guideline, march 1990. AARF: Austrilian Accounting Research Foundation, SAS N° 5, 1974. ICAS: Institute of Chartered Accountants of Scotland, Study 1973.						
Fuente: (Martinez Garcia, 1996, p. 67)						

En España, el ICAC aprobó en 1999 la NTAIR³⁶ que disponen de dos tablas con parámetros orientativos que, salvaguardando el juicio profesional del auditor, pueden ser utilizados como guía y apoyo para establecer los niveles cuantitativos de materialidad en la etapa de emisión del informe y evaluar la significatividad de las incidencias detectadas por el auditor.

³⁶ Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa (NTAIR) que fue aprobada mediante *Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas BOICAC N.º 38, BOE 07.10.99.*

Tabla 3 Pautas cuantitativas para evaluar la materialidad según NTAIR 1999

<i>Situación</i>	<i>Importe -Base</i>	<i>Tramo</i>
<u>Ajustes que afectan a resultados:</u>		
1) Empresas con beneficios normales	• Resultados de actividades ordinarias.	5% - 10%
2) Empresas con pérdidas o bajo nivel de rentabilidad.	• El más representativo de: a) Total de las ventas o ingresos. b) Total de los activos. c) Fondos Propios.	0,5% - 1%
3) Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado v. normal de operaciones)	• Fondos Propios.	3% - 5%
4) Entidades no lucrativas	• El más representativo de: a) Ingresos totales b) Activos totales c) Fondos Propios.	0,5% - 1%
5) Pequeñas y medianas empresas	• El más representativo de: a) Resultado de actividades ordinarias b) Total de ventas o ingresos c) Total de activos	5% - 12% 1% - 3% 1% - 3%
<u>Reclasificaciones entre partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias:</u>	• Total de la clasificación de la Cuenta de P. Y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios).	5% - 10%
<u>Ajustes que afecten a partidas del balance:</u>	• El más representativo de: a) Total Fondos Propios b) Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	3% - 5%
<u>Reclasificaciones que afecten a partidas del balance</u>	• Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante).	5% - 10%

Tabla 4 Pautas cuantitativas para evaluar la materialidad de cambios en principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas similares según NTAIR 1999

<i>Situación</i>	<i>Importe -Base</i>	<i>Tramo</i>
1) Empresas con beneficios normales	• El más representativo de: a) Beneficio neto b) Total de los activos. c) Total cifra de negocios	10%-20% 1%-2% 1%-2%
2) Empresas con pérdidas, en punto muerto, entidades no lucrativas, etc.	• El más representativo de: a) Total de las ventas o ingresos. b) Total de los activos. c) Fondos Propios.	1%- 2%

La NIA.ES 320 en el párrafo A7 establece ejemplos ilustrativos de porcentajes aplicables a variables financieras para fijar el nivel de materialidad para los estados financieros en su conjunto, siempre según el juicio del auditor, como son los siguientes:

- 5% del beneficio de las actividades ordinarias antes de impuestos para empresas orientadas a la obtención de beneficios en el sector industrial.
- El 1% de los ingresos o gastos totales para entidades sin ánimo de lucro.

Como dice Martínez García (1996, p. 34): “es un problema que no quepa realizar una cuantificación exacta y rigurosa de la materialidad, dado que las circunstancias concretas son elementos esencial para su consideración y por ello está siempre presente en estos temas el juicio profesional, algo bastante etéreo que sustentado en la capacidad técnica y la experiencia del sujeto debe resolver cada caso particular, lo cual comporta un arma de doble filo, pues puede ser un argumento para amparar cualquier actuación poco responsable e igualmente puede plantear conflictos al profesional por falta de referencias en determinados supuestos”.

4.4. Aspectos cualitativos en la determinación de la materialidad.

Como ya se ha dicho, no sólo hay que considerar aspectos cuantitativos para determinar la importancia relativa en los estados financieros, sino que también hay que considerar aspectos cualitativos que pueden presentarse en determinados hechos, partidas o información a revelar en las cuentas anuales, que sin superar el umbral cuantitativo de la materialidad pudiera considerarse igualmente significativo.

¿Qué aspectos cualitativos se deben considerar para determinar la importancia relativa?, así la derogada NTAIR en su párrafo 5.2 hacía referencia a los siguientes:

- a. Transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas.
- b. Incumplimientos de la normativa aplicable.
- c. Cambios contables, partidas extraordinarias y otros factores cualitativos similares.
- d. Omisión de información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de las cuentas auditadas.

Asimismo Martínez (1996, pp. 61-64) hace referencia a los siguientes aspectos que puede afectar a la importancia relativa desde un punto de vista cualitativo:

- a. Situaciones delicadas que se sustentan en criterios con un algo grado de subjetividad o sesgadamente interesados; que se toman rozando la legalidad; que puede ser reflejo de situaciones fraudulenta.
- b. La propia naturaleza estimativa de ciertas informaciones contables, cuando no exista criterios objetivos y unívocos para su reconocimiento y valoración, haciendo que ciertas partidas sean dotadas de mayor importancia que otras de una manera meramente subjetiva.
- c. La naturaleza propia de las partidas; por ejemplo en cuanto a la confianza que de ellas se espera (es difícil asumir diferencias en la cuenta de capital); la repercusión que pueda tener en aspectos claves; su carácter no recurrente, etc.
- d. La situación en que pueda encontrarse la empresa (empresa con beneficios significativos, o pérdidas recurrentes).
- e. Las condiciones del entorno en la empresa, situaciones de recesión, de reestructuraciones sectoriales, de significativos cambios tecnológicos.
- f. La posición de los usuarios de los estados financieros.

4.5. Determinación de la materialidad en la planificación, ejecución y conclusión de la auditoría de cuentas.

Como se ha dicho en los apartados anteriores, la normativa internacional de contabilidad y auditoría define la materialidad como la información errónea u omitida que puede influir en las decisiones de los usuarios de los estados financieros de propósito general, dejando a juicio de los responsables de la preparación de los estados financieros y de los auditores que los deben revisar, los aspectos cuantitativos y cualitativos para su determinación.

De este modo, se va a determinar lo que las NIA.ES denomina “materialidad de los estados financieros en su conjunto”, pudiendo establecerse unos niveles inferiores de materialidad para algunas transacciones, saldos o información a revelar en la medida que dicha información se considere puede influir de manera más sensible la toma de decisiones del usuario tipo de los estados financieros de propósito general.

Es decir, se establecerá un nivel de materialidad para los estados financieros en conjunto (M_{ef}), y las incorrecciones que se identifique que afecten a las diferentes transacciones, saldos e información a revelar, se irán agregando, de manera que si una incorrección o agregando varias superan el nivel M_{ef} , estaremos ante un aspecto material.

Ahora bien, pueden existir algunas áreas concretas (transacciones, saldos, o información a revelar) que pueden influir de mayor manera en la decisiones de los usuarios, para las cuales se puede establecer un nivel de materialidad inferior que el establecido para los estados financieros en su conjunto (M_a).

La determinación de la materialidad en sus aspectos cuantitativos y cualitativos es una cuestión de juicio del auditor, aunque existen guías orientativas para cuantificar dicha materialidad.

La NTAIR³⁷ dice en los párrafos 3.3 y 3.4 que “se ha de fijar la importancia relativa en la etapa de planificación de su auditoría en función de diferentes parámetros tales como, resultados de la entidad, volumen de negocio, fondos propios, total de activos y otros que puedan estar relacionados con el tamaño de la entidad (...)”, y añade que “el importe de la importancia relativa en la planificación tiene que ser inferior al que se utilice para la formular la opinión de auditoría”.

Considerando el caso de pequeñas empresas, se puede determinar la materialidad del siguiente modo:

- para cantidades que afecten al resultado del ejercicio, tomando como referencia el total activo, o la cifra de ingresos o ventas y aplicando un porcentaje de entre el 1-3%.
- para cantidades que afecte a clasificación o presentación de saldos y transacciones, podemos tomar como base del mismo modo el total activo o la cifra de ingresos y aplicar un porcentaje entre el 5%-10%.

Una vez establecida la M_{EF} en el momento de la planificación (y M_A , si procede), se debe determinar la materialidad o importancia relativa para la ejecución del trabajo (M_T), siendo esta inferior a la establecida para los estados financieros en su conjunto (M_{EF}), con la finalidad de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en conjunto. (NIA.ES 320 párr.9).

En relación con la cuantificación de la M_T , se reitera en las NIA.ES que no se trata de un simple cálculo mecánico sino que implica la aplicación del juicio profesional, y se verá afectada por los conocimientos actualizados que se tenga de la entidad (NIA.ES 320 párr. A12). No se establece criterios ni guías orientativas para cuantificar o delimitar M_T .

³⁷ Resolución de 14 de junio de 1999 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de “importancia relativa”, derogada tras la entrada en vigor NIA.ES.

Este concepto de materialidad en la ejecución del trabajo, lo podemos asemejar a lo que NTAIR definía como error tolerable (NTAIR, párrafo 4.2):

“(...) El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Este error tolerable nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación, y por tanto será una fracción de aquella. En la determinación de la cuantía de la fracción habrán de considerarse factores genéricos tales como, entre otros: las características del negocio y del área de trabajo involucrada; la experiencia acumulada del auditor en el cliente y la industria; el nivel de control interno existente; naturaleza, cantidad y magnitud de los errores esperados”.

Podemos decir que M_T (asemejándolo al concepto de error tolerable), sería una fracción de la M_{EF} , que se asigna a cada una de las áreas de los estados financieros (transacciones, saldos o información a relevar), con la finalidad de identificar las incorrecciones que afecten a dicho área de manera que agregadas éstas pudieran superar la M_{EF} .

La determinación de la M_T va a estar influenciada por las características de cada una de las áreas de los estados financieros.

5. El riesgo de auditoría: enfoque y modelos anteriores a las NIA.

5.1. Antecedentes.

Como se ha indicado en un apartado anterior, el propósito principal de la auditoría de los estados financieros es verificar dichos documentos contables con la finalidad de comprobar que estén libres de incorrecciones significativas para que éstos reflejen de manera fiable la situación financiera y patrimonial de la entidad. Para ello, en una etapa inicial que se extiende hasta las primeras décadas del siglo XX, se utilizaba un enfoque de naturaleza completa o documental, basado en el examen exhaustivo y detallado de todas las transacciones y registros contables efectuados por las compañías (Sierra Molina, et al., 1999, p. 88).

La auditoría basada en este enfoque, toma como premisa que cada transacción en las empresas es igualmente probable que esté sujeta a error, y es el sistema de control interno de la entidad el que debe asegurar la fiabilidad de los registros de información. Por el contrario, la auditoría basada en el riesgo exige que el auditor realice una valoración para determinar si los errores podrían ser más probables en ciertas partidas y transacciones dependiendo de las características de las empresas auditadas (Martinez Garcia, 1996, p. 77).

De tal manera, la auditoría de estados financieros basada en un enfoque de riesgo permite que los esfuerzos sean dirigidos sobre aquellas áreas consideradas como de mayor riesgo de errores, en búsqueda de una mayor eficiencia con la finalidad de optimizar los costes a repercutir por los encargos.

Los fracasos empresariales acontecidos durante las últimas décadas del siglo XX, e incluso el comienzo del siglo XXI, que no fueron adecuadamente informados en los respectivos informes de auditoría, hace que se replanteen las normas legales y profesionales entonces vigentes para regular la auditoría de cuentas, iniciándose el camino hacia una redefinición del papel y responsabilidades del auditor.

El enfoque de la auditoría basado en la valoración del riesgo empezó a tomar relevancia a partir de la década de los ochenta, cuando fue adoptado por la AICPA en la SAS nº 39, significando un punto de reflexión en el enfoque adoptado hasta entonces por las instituciones profesionales reguladora de la auditoría de cuentas³⁸.

³⁸ Según se cita por Bell et al (2005, pp. 9, párr 2), en los Estados Unidos el primer modelo de auditoría basado en la ecuación del riesgo de auditoría compensatorio (Audit Risk Model, "ARM") fue presentado en 1972 en un apéndice al "Statement on Auditing Procedure" (SAP) N° 54 titulado "Precision and Reliability for Statistical Sampling in Auditing". Luego más tarde, el Auditing Standards Board, incluyó su ecuación del Modelo de Riesgo de Auditoría en el apéndice a la "Statement on Auditing Standard" (SAS) N° 39 titulada "Audit Sampling" similar al anterior, descomponiendo el riesgo de detención en riesgo de pruebas analíticas y pruebas de detalles o sustantivas.

Este modelo al que se hace referencia por Bell et al, se expone de manera sucinta en el apartado 5.4.

El enfoque de la auditoría de estados financieros basado en la valoración del riesgo, exige una implicación directa y permanente del auditor responsable de la emisión del informe de auditoría en todas y cada una de las fases de los trabajos: en la fase de planificación tomando conocimiento del negocio del cliente y evaluando los riesgos asociados a posibles incorrecciones para elaborar el plan global de la auditoría y los programas de trabajos para la diferentes áreas; en la fase de ejecución del trabajo, para constatar la realización del mismo según las premisas establecidas en la planificación y valoración de riesgos iniciales, y contrastar si procede revisar el alcance de los trabajos según las conclusiones preliminares; y en la emisión del informe, lógicamente para evaluar los resultados, y proceder a solicitar la corrección de las incorrecciones identificadas en los estados financieros y/o emitir un informe de auditoría con opinión modificada.

Dice Turley y Cooper (1991, p. 55), que uno de los desarrollos más significativos en la metodología de auditoría de los últimos años ha sido la aplicación del concepto de riesgo para dirigir el trabajo de auditoría. El riesgo y el análisis de riesgo se han convertido en unos aliados considerables de los auditores como medio para delinear o trazar la actividad de auditoría para explicar de forma racional el proceso auditor.

El auditor va a obtener evidencia suficiente y adecuada para minimizar el riesgo de que los estados financieros tengan alguna incorrección material y no sea identificada por los procedimientos de auditoría ejecutados, pero no puede obtener una seguridad total existiendo en consecuencia la posibilidad de que existan incorrecciones materiales.

El auditor tiene que aceptar siempre algún riesgo para desarrollar sus trabajo de manera eficiente, por tanto diseñará su actuación con el propósito de limitar este riesgo a unos niveles aceptable que minimicen el riesgo de no identificar una incorrección material que hubiera ocurrido en el proceso contable.

En el siguiente cuadro se sintetiza las ventajas que representa adoptar un enfoque de riesgos en la realización de la auditoria de estados financieros según

dice la *Guide to using ISA's in the Audit of Small-and-Medium-Sized Entities (Vol 3º Ed, pag 48)* editada por el IFAC:

Ventajas	Descripción
Procedimientos diseñados para los riesgos identificados.	Los procedimientos de auditoría están diseñados para responder a los riesgos que se han identificado, en consecuencia, las pruebas de detalles que sólo abordan los riesgos en términos generales se pueden reducir o incluso suprimir.
Mejor entendimiento del Sistema de Control Interno.	Mejor entendimiento del sistema de control interno, identificando los controles significativos que han de probarse en la auditoría de cada ejercicio, de aquellos que no son significativos que pueden probarse de manera rotativa de acuerdo con un plan plurianual diseñado al efecto.
Mayor eficiencia al centrar el esfuerzo del equipo de auditoría en las áreas claves.	Al entender donde pueden ocurrir los riesgos de errores significativos, se puede dirigir el esfuerzo del equipo de auditoría hacia las áreas de alto riesgo y reducir el trabajo en las áreas de menor riesgo. Esto hará que se utilice los recursos de una manera más eficaz.
Flexibilidad sobre el momento de realización del trabajo.	Los procedimientos de evaluación de riesgos no implican la prueba detallada de transacciones y saldos, y pueden realizarse antes del cierre del ejercicio económico, suponiendo que no habrá significativos o actualizando dicha evaluación si hubo algún cambio. Esto ayuda a equilibrar la carga de trabajo del personal de auditoría de manera más uniforme a lo largo del período. Además se puede comunicar con mayor antelación a la entidad las debilidades en el control interno y los riesgos significativos identificados para que realicen un seguimiento de los mismos en el cierre contable.
La comunicación oportuna de los asuntos de interés para Gestión	La mejor comprensión del control interno puede permitir al auditor identificar debilidades en el control interno (como en el entorno de control y de TI en general controles) que no fueron reconocidos con anterioridad. Comunicar estas debilidades a gestión oportunamente les permitirá tomar las medidas apropiadas, que es en su beneficio. Esto también puede ahorrar tiempo en la realización de la auditoría
Fuente: Elaboración propia a partir de (IFAC, 2011, p. 48).	

Adoptar un enfoque de riesgo en la auditoría de cuentas supone en sí, aceptar el riesgo que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada

cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales (así se define en las normas internacionales de auditoría, y en concreto en la NIA.ES 200 n°13, c).

5.2. Riesgo de auditoría y materialidad.

El objetivo del auditor es identificar las incorrecciones materiales³⁹, de este modo el concepto de materialidad o importancia relativa está relacionada con el riesgo de auditoría.

Materialidad y riesgo de auditoría son, pues, conceptos integrados para conseguir una auditoría eficaz y eficiente. La materialidad se relaciona con cuanta precisión quiere un auditor en la auditoría de los estados financieros y el riesgo de auditoría se relaciona con cuanta confianza quiere el profesional para que los citados estados estén libres de errores materiales ((Martinez Garcia, 1996, p. 81).

Asimismo, Leslie dice (1985, p. 61 y 62) es importante no confundir los conceptos de materialidad y grado de seguridad. La materialidad se refiere a la magnitud de un error dado, el grado de seguridad se refiere a la confianza de que tal error material no esté presente en los estados financieros auditados. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que el concepto de grado de seguridad solamente puede ser expresado en términos de referencia a la materialidad. Sería un sin sentido hablar de grado de seguridad de que un 2% de error no esté presente. Realmente, hay una probabilidad total de que un número de errores triviales, no detectados por el sistema de control interno o por el examen del auditor, estén presente en los estados financieros. Sólo es significativo hablar acerca de un apropiado alto grado de seguridad (bajo riesgo) de que un error material no está presente.

También hay que hacer referencia a la opinión de Das (1993, p. 455 y 456) sobre la relación de la materialidad y el riesgo de auditoría:

³⁹ La incorrección material puede ser una que de manera individual sea significativa por cuantía o cualidad, o bien la agregación de varias incorrecciones inmatrimales que en conjunto sean significativa.

- a. la materialidad será determinada desde el punto de vista de los usuarios y no desde el punto de vista de los auditores o los administradores de la entidad que preparan las cuentas.
- b. la determinación de la materialidad será independiente de el riesgo de auditoría ultimo o posterior, y,
- c. ya que el riesgo de auditoría posterior depende de la materialidad, ésta será determinada primero.

5.3. Riesgo de auditoría y riesgo de actividad del auditor.

Como hemos dicho, el riesgo de auditoría se define en las NIA.ES como el riesgo de que existan incorrecciones materiales en los estados financieros y no sean advertidas por el auditor.

El auditor puede emitir un informe de auditoría indicando que existen incorrecciones materiales en los estados financieros cuando luego en la realidad no eran tales. Se ha incurrido en un error por parte del auditor, y en tal sentido se ha emitido una opinión inadecuada, pero esta circunstancia no forma parte del riesgo de auditoría tal como es definido por las NIA.ES. La NIA.ES 200 en el párrafo A33 dice: *“el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los estados financieros contienen incorrecciones materiales cuando no es así. Por lo general, este riesgo es insignificante. Además, el riesgo de auditoría en término técnico relacionado con el proceso de la auditoría, y no se refiere a los riesgos de la actividad del auditor como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con la auditoría de los estados financieros”*.

Esta definición de riesgo de auditoría, de manera similar ya fue incluida en la SAS N° 47 de la AICAP, luego sustituida por la SAS N° 107, y del mismo modo

considera que dar una opinión de auditoría modificada sobre unos estados financieros correctos no forma parte del riesgo de auditoría⁴⁰.

Parece lógico pensar que tan importante es que el auditor emita una opinión favorable cuando los estados financiero contienen incorrecciones materiales que no son relevadas; como lo contrario, que informe de incorrecciones materiales no corregidas en los estados financieros que luego no son tales. Es obvio que esta circunstancia va a influir en las decisiones que se adopten por el “usuario tipo” de las cuentas anuales, pero dice las NIA.ES que la probabilidad de que este error del auditor ocurra es insignificante, en consecuencia no se tiene en cuenta.

La valoración de la insignificancia de tal error en las NIA.ES, se presume porque en el proceso de comunicación de las incorrecciones materiales identificadas a la dirección y al órgano de gobierno de la entidad, podrá revisarse y en su caso alertar por ésta del error que está incurriendo al auditor.

Pero quizás el aspecto más relevante en esta cuestión, es que diferencia el riesgo de auditoría (emisión de un informe con opinión favorable sobre cuentas con incorrecciones materiales), de lo que podemos llamar el riesgo de la actividad del auditor, entendido como la responsabilidad que asume el auditor como consecuencia de emitir un informe de auditoría con una opinión modificada (con salvedades, desfavorable o denegadas) sobre una cuentas anuales que no contiene incorrecciones materiales, pudiendo derivarse reclamaciones por daños y perjuicios que pudieran haberse ocasionado. Obviamente, en este riesgo de la actividad del auditor, se engloba también lo que en sentido estricto se define como riesgo de auditoría por las normas internacionales.

⁴⁰ En la nota 3 de pie de página de la AU 312 “Audit Risk and Materiality”, SAS 107 aprobada en el año 2006, en relación con la definición del riesgo de auditoría dice lo siguiente “*This definition of audit risk does not include the risk that the auditor might erroneously conclude that the financial statements are materially misstated. In such a situation, the auditor ordinarily reconsiders or extends audit procedures and requests that management perform specific tasks to reevaluate the appropriateness of the financial statements. These steps ordinarily lead the auditor to the correct conclusion. This definition also excludes the risk of an inappropriate reporting decision unrelated to the detection and evaluation of a misstatement in the financial statements, such as an inappropriate decision regarding the form of the auditor's report because of a limitation on the scope of the audit*”.

El complemento al riesgo de auditoría es el nivel de seguridad que tiene el auditor de que las conclusiones expuestas en su informe (su opinión) sean correctas. Por ello se puede hablar en términos de que una actuación realizada conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas es aquella en la que el auditor corre poco riesgo de que la opinión expresada sea incorrecta o aquella en la que tiene una gran seguridad de que los estados financieros carecen de errores importantes. Por tanto, menor riesgo de auditoría significa mayor seguridad sobre la corrección de la información de los estados financieros (Martinez Garcia, 1996, p. 85).

Definido de este modo el riesgo de auditoría y el nivel de seguridad, y aplicando la teoría de probabilidades podemos sintetizarlo del siguiente modo:

Decisión auditor Estados Financieros	Son correctos (No existen IM)	No son correctos (Existen IM)
Son correctos (No existen IM)	Acierto Nivel de seguridad	No es Riesgo de Auditoria (riesgo del auditor) (error tipo II, α)
No son correctos (Existen IM)	Riesgo de auditoria (error tipo II, β)	Acierto Nivel de seguridad

Podemos definir el riesgo de auditoría como la probabilidad de emitir una opinión favorable (los estados financieros son correctos) cuando incluyen incorrecciones materiales, lo que en la teoría estadística se asocia el error estadístico tipo II. Por el contrario, la probabilidad de emitir una opinión modificada cuando los estados financieros no incluían incorrecciones materiales lo asociamos al error estadístico tipo I, probabilidad ésta que no se corresponde con el riesgo de auditoría, como dice la NIA.ES 200, sino con el riesgo de la actividad del auditor.

En este modelo el nivel de seguridad o confianza se debería corresponder a los valores complementarios a los errores tipo I ($1-\alpha$) y tipo II ($1-\beta$), según se relacione el riesgo de auditoría y el riesgo de la actividad del auditor con el nivel de seguridad.

5.4. Modelo de valoración del riesgo de auditoría según enfoque probabilístico.

El primer modelo para valorar el riesgo de auditoría fue el presentado por la AICPA en la *“Statement on Auditing Standards”* (SAS) N° 39 en el año 1981, luego revisada mediante la SAS N° 47 (Martinez Garcia, 1996, p. 86). Dicha norma luego ha sido modificada por la SAS N° 107 en el año 2006, aunque sustancialmente se ha mantenido el modelo de riesgo de auditoría inicialmente planteado en las normas antes mencionadas.

La SAS N°47 considera que para asistir al auditor en el control del riesgo de auditoría (RA), este se desagrega en varios componentes de riesgos encadenados, pero independientes que son:

- Riesgo Inherente (RI): el riesgo de que una cuenta de balance o una transacción contenga errores materiales, sin considerar el sistema o estructura de control interno de la entidad.
- Riesgo de Control (RC): riesgo de que el sistema o estructura de control interno falle para prevenir o detectar oportunamente un error material que ha ocurrido.
- Riesgo de Detección (RD): el riesgo de que errores materiales incluidos en los estados financieros no sean detectando por el auditor.

De tal modo que el riesgo de auditoría, se definiría del siguiente modo:

$$\mathbf{RA=RI \times RC \times RD^{41}}$$

Este modelo definido por el AICPA describe el riesgo de auditoría (RA), como el riesgo de que un error material ocurrido (RI), no sea identificado y corregido por la estructura de control interno de la entidad (RC), y no sea detectado por los procedimientos de auditoría (RD).

Los dos primeros componentes del sistema sólo pueden ser estimados por el auditor obteniendo un adecuado conocimiento de la entidad y su entorno lo que le permitirá valorar el riesgo inherente, así como obteniendo un adecuado conocimiento de la estructura de control interno de la entidad para valorar el riesgo de control, pero no está bajo su ámbito de actuación, porque no los puede modificar.

El otro componente del modelo el riesgo de detención, si está bajo el ámbito de control del auditor, y determina el alcance de los procedimientos de auditoría que se debe aplicar para reducir el riesgo de auditoría al nivel deseado.

De este modo, si para un área de los estados financieros se ha evaluado el RI, RC, y se ha definido un RA o nivel de seguridad el RD vendría dado por la siguiente fórmula:

$$\mathbf{RD= RA / (RI \times RC)}$$

El RD sería el riesgo de detención o probabilidad de error en el procedimiento (o conjunto de procedimientos) que se tiene que realizar para poder concluir con un RA de que no existen errores materiales, evaluado por el auditor el RI y el RC.

⁴¹ En el modelo inicial de la SAS 39, el riesgo de detección los descomponía en riesgo de detección de pruebas analíticas (RDA) y riesgo de detección de pruebas de detallas (o sustantivas) (RDS), de manera que la ecuación anterior que inicialmente fue incluida en la SAS nº 39 era $RA=RI*RC*RDA*RDS$.

En el Reino Unido se recoge el modelo de riesgo con esta descomposición en el Apéndice I del *Draf Audit Brief Sampling emitido por el Auditing Practice Committe* (APC) del ICAEW y este texto fue aprobado para acompañar la *Auditing Guideline "Audit Sampling"*, ambos publicados en abril de 1987, lo que supone la incorporación de la profesión auditoría británica a este enfoque. Reconociendo el APC que si bien el juicio del auditor es el factor más importante para determinar el riesgo en relación a un objetivo de auditoría particular, el profesional puede encontrar un modelo útil como marco para planificar su trabajo y para presentar junto a la evidencia obtenida de la aplicación de sus procedimientos (Martinez Garcia, 1996, p. 86).

La aplicación del modelo en la práctica comporta que primero el auditor decide el nivel para el cual el riesgo de auditoría es controlado. Es decir ¿qué nivel de riesgo debe asumirse en la ejecución de la auditoría de cuenta y cómo se cuantifica dicho nivel de riesgo? A este respecto no existen guías orientadoras para establecer tales niveles de riesgos.

Turley y Cooper (1991, p. 68) constata que hay posibles variaciones en el grado global de seguridad, o reducción del riesgo, siendo la norma más común el uso de un nivel de confianza del 95% (o sea un nivel de riesgo del 5%).

Martínez Garcia (1996, p. 89) cita por referencias de varios autores que consideran que el riesgo de auditoría último admisible debe ser como máximo del 5%, aunque con mayor generalidad es fijado en el 1% si es fiable, en el 2% si es moderado y en el 3% si es relativamente elevado.

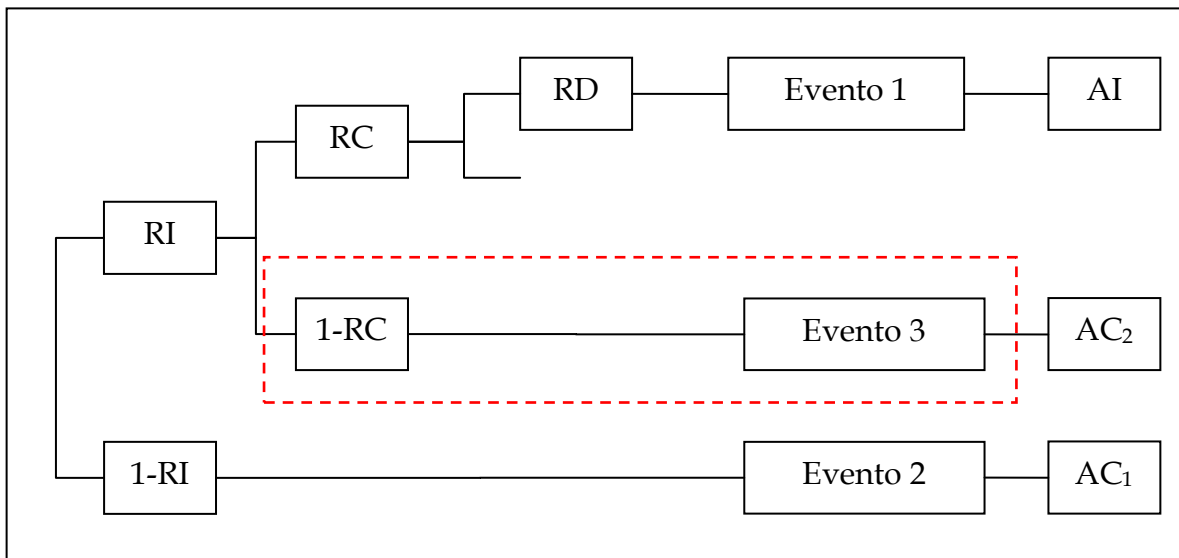
Aportaciones de Leslie.

El modelo de riesgo de auditoría adoptado por la AICPA en 1983 y por la ICAEW en 1987, podemos considerarlo como un modelo de valoración del riesgo de auditoría en el momento de la planificación, y tiene como finalidad establecer el margen de confianza del auditor en la realización de los procedimientos sustantivos de auditoría.

Durante la planificación de la auditoría es relevante evaluar los distintos componentes del riesgo de auditoría, para luego establecer el alcance de los procedimientos sustantivos a llevar a cabo. Una vez realizados éstos, es necesario evaluar el riesgo de auditoría a posteriori, tras realizar los procedimientos de auditoría, y con tal finalidad Leslie et al (1980, p. Apéndice C) propusieron el modelo de “riesgo de auditoría posterior”.

El “riesgo de auditoría posterior” lo definieron como “la probabilidad de que exista un error material en los estados financieros que no fuera identificado por las pruebas de auditoría”.

Gráfico 6. Modelo de Riesgo de Auditoría a Posteriori de Leslie (1980).



En este modelo se puede considerar las siguientes posibilidades:

- 1) Evento 1: representa el riesgo planeado de auditoría, esto es, el que se determina a priori, en la fase de planificación, que se corresponde con el recogido en el modelo de la AICPA establecido en la SAS nº 47.
- 2) Evento 2: representa la situación en la que el error material no ocurre.
- 3) Evento 3: representa la situación en la que con un determinado riesgo inherente y el control interno de la entidad identifica y corrige el error.

El razonamiento de Leslie para construir este modelo se ilustra en el Gráfico 6. Si no se han encontrado errores materiales en las afirmaciones incluidas en los estados financieros una vez concluido los procedimientos de auditoría, se puede deber a que aún existiendo no han sido identificado por el auditor (evento 1), o bien porque no se han producido tales errores (evento 2).

De este modo el riesgo de auditoría es la probabilidad que ocurra el evento 1 (existen errores materiales no identificado por el auditor), o bien el evento 2 (no se han producido tales errores materiales), por tanto el riesgo de auditoría es la probabilidad del evento 1 con respecto a la probabilidad de que cualquiera de los eventos 1 y 2, es decir:

$$RA_{\text{Posterior}} = \text{Prob (Ev 1)} / \{\text{Prob (Ev 1)} + \text{Prob (Ev 2)}\}$$

$$RA_{\text{Posterior}} = IR \times CR \times AR \times TD / \{(IR \times CR \times AR \times TD) + (1 - IR)\}$$

Skerratt y Woodhead (1992, p. 122) dijeron que esta valoración es incompleta porque también es posible que un error material sea identificado y corregido por la estructura de control interno, es decir que ocurra el hecho identificado por el evento 3 del Gráfico 6

A este respecto Leslie dice, según cita Skerratt y Woodhead (1992), que esta posibilidad está excluida del modelo, porque si ocurre el evento 3, no hay riesgo de auditoría porque el control interno ha corregido el error antes de iniciar la auditoría, y en tal caso sólo es posible los eventos 1 y 2. Como dicen estos autores, el auditor debe evaluar la capacidad previa de los controles internos para detectar errores materiales, y no requiere que tenga conocimiento de las incorrecciones que hayan sido descubiertos por el control ex post. Tomando en consideración el evento 3, el riesgo de auditoría posterior sería igual a:

$$RA_{\text{Posterior}} = \text{Prob (Ev 1)} / \{\text{Prob (Ev 1)} + \text{Prob (Ev 2)} + \text{Prob (Ev 3)}\}$$

$$RA_{\text{posterior}} = IR \times CR \times AR \times TD / \{(IR \times CR \times AR \times TD) + (1 - IR) + (IR \times (1 - CR))\}$$

$$RA_{\text{posterior}} = IR \times CR \times AR \times TD / \{(IR \times CR \times AR \times TD) + (1 - IR \times CR)\}$$

Otras aportaciones.

La valoración del riesgo de auditoría en el modelo de probabilidad conjunta viene dado por la probabilidad de que las pruebas de auditoría aceptaran incorrectamente una afirmación (es decir, no se detecte un error material cuando está presente).

En contraste con esto, Kinney (1989), considera que el riesgo de auditoría debe incluir también la probabilidad de que una afirmación en los estados financieros sea incorrectamente rechazada (es decir, el auditor considere una incorrección material, cuando no es tal).

Aquí Kinney propone agregar el riesgo inherente y el riesgo de control para valorar el riesgo de auditoría previo en lo que denomina el riesgo de incorrección, y en función del mismo determinar los procedimientos analíticos y sustantivos a realizar.

Sennetti plantea un modelo del riesgo de auditoría en el que los componentes del riesgo de incorrección (riesgo inherente y riesgo de control) son tratados de manera separada. En su modelo, introduce una variable con la finalidad de valorar el riesgo de que el auditor pueda sobrevalorar o minusvalorar el funcionamiento real del sistema de control interno en la prevención y corrección de las incorrecciones materiales.

Skerrat y Woodhead (1992), combinando las aportaciones realizadas por Leslie (modelo de riesgo de auditoría posterior), por Kenney (rechazo incorrecto de una afirmación) y por Sennetti (posibilidad de error en la valoración del riesgo de control) proponen un nuevo modelo global de riesgo de auditoría.

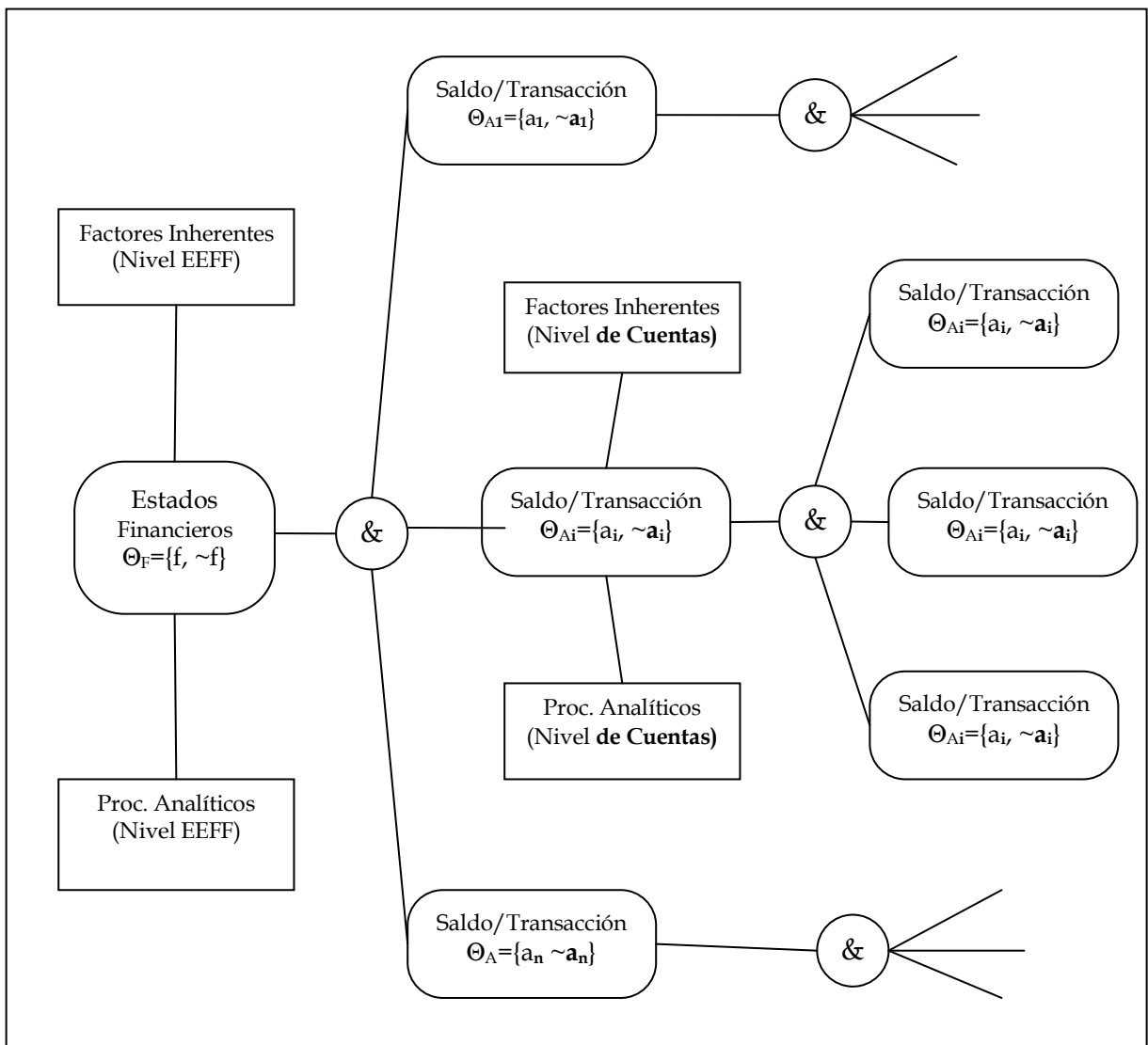
5.5. Valoración del riesgo de auditoría según otras aportaciones teóricas.

Srivastava y Shafer (1992), plantearon un modelo para determinar el riesgo de auditoría mediante la aplicación de la Función de Evidencia, considerando que

representaba de mejor manera la valoración del riesgo de auditoría que mediante la aplicación de un modelo probabilístico clásico.

En este modelo, estos autores planteaban la obtención de evidencia, en 3 niveles; uno primero a nivel de estados financieros en su conjunto; uno segundo, a nivel de cuenta; tercero y último, a nivel de objetivo de auditoría, que se relacionarían en un diagrama de árbol. La evidencia sería recopilada a nivel de objetivos de auditoría que se agregarían para obtener la evidencia a nivel de cuenta, y ésta a su vez se agregaría para obtener la evidencia a nivel de estados financieros en su conjunto. En el gráfico siguiente se muestra esta relación

Gráfico 7 Modelo de Srivastava y Shafer: Aplicación Belief Fuction.



Fuente: (Srivastava & Shafer, 1992)

Una alta plausibilidad de incorrección indica sólo la falta de evidencia (incertidumbre), no pruebas positivas de que hay una incorrección. Antes de llevar a cabo los procedimientos de auditoría mediante los que se va a obtener y agregación la evidencia, un auditor puede emitir una conclusión sobre si los estados financieros son correctos o tienen incorrecciones materiales y en este caso va a atribuir muy alta plausibilidad de errores significativos. Esta alta plausibilidad no indica necesariamente una evidencia de incorrecciones materiales, y por lo tanto, no es apropiado interpretarlo como una probabilidad de errores significativos.

Se asume una estructura de tipo árbol de la evidencia, suponemos que todas las pruebas son afirmativas y que cada variable en el árbol es binaria. Todas estas suposiciones hacen que se simplifique el modelo.

Las variables en la red o árbol representan las distintas afirmaciones, cuentas y el estado financiero en su conjunto, y cada variable toma valor 0 o 1 en función si aplica una incorrección material o no. Estas suposiciones pueden ser muy restrictivas para la mayor parte práctica de auditoría. A menudo, por ejemplo, un auditor debe tener en cuenta los errores inmateriales en cuentas individuales que puedan producir un error material en los estados financieros cuando se agregan.

Desarrolla las fórmulas de plausibilidad de incorrecciones materiales en tres niveles: el nivel de estados financieros, el nivel de cuenta, y el nivel de afirmación.

Srivastava y Mock (2005) sostienen que las interpretaciones de los conceptos de riesgo de auditoría y riesgo inherente en el marco de la teoría de la probabilidad clásica no tienen sentido; por ejemplo, si durante la planificación, se establece que el riesgo inherente es igual 1, ¿significa que el auditor tiene la seguridad que existen errores materiales en los estados financieros?, cuando aún no ha podido obtener evidencia al respecto porque no ha realizado el trabajo de campo. Bajo el enfoque de la teoría de la evidencia, aunque se establezca una creencia de que el riesgo inherente sea igual a 1, esto significa que hay un 100% de verosimilitud (de riesgo) de un error material, pero también hay una plausibilidad

del 100% de que no existan errores materiales, para llegar a la conclusión correcta se requiere la recopilación e interpretación de evidencia de auditoría adecuada durante la fase del trabajo de campo.

Continúan estos autores diciendo que el marco de la probabilidad clásica tampoco es adecuado para combinar la evidencia que pueda obtenerse al ejecutarse los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, supongamos que el auditor ha realizado procedimientos analíticos relacionados con las cuentas cobrar y cree que la evidencia obtenida para concluir que la cuenta se ha presentado de manera correcta alcanza un nivel bajo (por ejemplo 0,2 en un escala de cero a uno). Si interpretamos este juicio utilizando la teoría de probabilidades entonces, por definición, tendríamos un nivel alto para concluir que la cuenta incluiría incorrecciones materiales (en el ejemplo, sería de 0,8 en una escala de cero a uno). Pero, como se supone, el auditor en realidad no tiene información o evidencia para concluir que la cuenta tiene incorrecciones materiales. Aplicando la función de evidencia (belief function) se reflejaría esta situación de una manera más correcta: la creencia de que la cuenta está presentada razonablemente, la creencia de que las cuentas se han presentado correctamente sería de 0,2; la creencia de que la cuenta presenta incorrecciones materiales sería 0; y la creencia de 0.8 que no ha sido asignada representa la ambigüedad en esa etapa de la auditoría. La obtención de mayor evidencia mediante pruebas posteriores reduciría la creencia asignada a la ambigüedad, y en consecuencia aumentar la creencia de que la cuenta está presentada razonablemente, o contiene incorrecciones materiales.

Los investigadores de auditoría y los profesionales deberían considerar la teoría de la evidencia de Dempster-Shafer (belief function), ya que proporciona un riguroso, operativo y prudente enfoque para la evaluación de riesgos y un razonamiento probatorio que se puede esperar para ser aplicado consistentemente en una variedad de situaciones de auditoría. Es un marco flexible para la gestión de incertidumbres en problemas del mundo real en el que no tenemos los conocimientos necesarios para aplicar otros enfoques como la inferencia bayesiana (Srivastava & Mock, 2005).

La investigación de Harrison et al (2002) ha demostrado que el 80 por ciento del juicio de los auditores sobre la solidez de las pruebas relacionadas con una afirmación puede ser modelado bajo funciones de creencias y no en el marco de la probabilidad.

6. Valoración del riesgo de auditoría de acuerdo con NIA.

Como se ha dicho en el apartado 1.4., la NIA.ES 200 define el riesgo de auditoría como la posibilidad que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales, y es una función del riesgo de incorrección material (RIM) y del riesgo de detección (RD).

El RIM es la posibilidad de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría, y tiene dos componentes:

- uno, el riesgo inherente (RI) que corresponde a la susceptibilidad de los estados financieros a una incorrección que pudiera ser material⁴², antes de tener en cuenta los controles implantado por la entidad para corregirlas;
- y el segundo componente, el riesgo de control (RC), que corresponde al riesgo de que una incorrección material no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

El auditor debe realizar una valoración del RIM, con carácter previo y en base a sus conclusiones preliminares diseñará los procedimientos de auditorías que se ejecutará durante la realización del trabajo de campo, con la finalidad de minimizar a un nivel aceptable la posibilidad de que existan incorrecciones materiales, es decir el riesgo de detección (RD).

⁴² Incorrección que individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, sea significativa.

El RD se define como la posibilidad de que los procedimientos aplicados por el auditor, no detecten la existencia de una incorrección material, (NIA.200 n°13, e).

De este modo, la siguiente ecuación sintetiza el modelo de riesgo adoptado por las NIA.ES:

$$RA = RIM * RD = (RI * RC) * RD.$$

Y a partir de esta ecuación, determinamos el RD del siguiente modo:

$$RD: \frac{RA}{RIM} = \frac{RA}{(RI * RC)}$$

La valoración del RA inicial (en el momento de la planificación) no es algo estático e inamovible, la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría, debe utilizarse para contrastar las hipótesis establecidas en el momento de la planificación sobre la valoración del RIM, con el propósito de concluir si dicha valoración del RIM y la realización de los procedimientos de auditoría realizados (lo que determina RD) han sido suficientes para minimizar el RA a unos niveles aceptables.

La valoración del RIM tiene un elevado componente de apreciación subjetiva por la aplicación del juicio profesional del auditor, así lo dice la NIA *“la valoración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión”* (ver NIA 200, A32).

Puede resultar obvio, que dos auditores podrán realizar una valoración del RIM *“inicial”*, en el momento de la planificación diferente de la misma entidad auditada, pero la reconsideración de dicha valoración del RIM con toda la información que se obtenga durante la realización del trabajo hace que la valoración del RIM *“final”* debe tender a ser mucho más objetiva y el juicio profesional de dos auditores debe ser mucho más similar, o al menos no diferenciarse en aspectos materiales.

Aunque las NIA.ES diferencian el RIM en dos componentes, RI y RC, no requiere que ambos componentes sean valorados por separado, sino a una valoración combinada de ambos. No obstante, el auditor puede hacer valoraciones conjunta del RIM, o bien separadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta.

6.1. Valoración del RIM según NIA.

La NIA.ES 315 (párr. 4 letra d) define los procedimientos de valoración del riesgo como *“los procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en éstos”*.

En la fase de planificación el auditor aplicará procedimientos específicos con la finalidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, para luego diseñar los procedimientos de auditoría que se van a realizar para dar respuesta a tales riesgos.

El proceso de conocimiento de la entidad y su entorno, e incluido su control interno, es un proceso continuo y dinámico, que no se detienen en el proceso de planificación, sino que la información y conocimiento adquirido mediante la ejecución de los procedimientos de auditoría servirá para retroalimentar y contrastar las bases establecidas en el momento inicial de la planificación.

Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes:

- Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (responsables gobierno de la entidad; responsables de la dirección; auditores internos o personal del departamento financiero; asesores jurídicos, fiscales laborales; personal de otros departamentos).

- Procedimientos analíticos sobre información financiera y no financiera, para identificar transacciones o hechos inusuales, cantidades, ratios tendencias que puedan ser relevantes a efectos de la auditoría.
- Observación e inspección de documentos como planes y estrategias diseñada; registros y manuales de control interno; informes preparados por la dirección (por ejemplo, informes de seguimiento de gestión) y por los responsables del gobierno de la entidad (actas de las reuniones del consejo de administración o comités de gerencias).

A estos procedimientos se le puede añadir otros que a juicios del auditor pueda reportar información útil para la valoración de RIM; por ejemplo, la información que se disponga de auditorías de ejercicios anteriores; información externa del sector de actuación o de empresas competidoras; o bien pruebas de carácter sustantivos o de procedimientos que se puedan diseñar de manera específica.

Las fuentes de información que podrá utilizar para obtener conocimiento de los aspectos que permita valorar RIM, podrán ser internas de la propia entidad o externas; así como tener naturaleza financiera como no financiera. En el siguiente cuadro se sintetiza algunas de las fuentes de información que podrá utilizarse para realizar tal valoración a modo de ejemplo:

Tabla 5 Fuentes de información para obtener conocimiento de la entidad y su entorno		
	Fuentes Internas	Fuentes Externas
Información Financiera	Estados financieros Presupuestos Informes Medidas de desempeño Devolución de impuestos Políticas contables en uso Juicios y estimaciones	Información en Internet Información de la Industria Inteligencia competitiva Agencias de calificación crediticia Acreedores Agencias gubernamentales Medios de comunicación
Información No Financiera	Planificación Estratégica. Estructura de la Organización Descripciones de Puestos Informes sobre Recursos Humanos Indicadores de desempeño. Manuales de Procedimientos	Información en Internet Información organizaciones empresariales Informes Sectoriales Agencias Gubernamentales Medios de comunicación
Fuente: Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Vol 2 pág. 84		

6.2. Conocimiento de la entidad y su entorno.

Los aspectos que tiene que considerarse en el estudio de la entidad y su entorno son (NIA.ES 315, párr. 11, A17-A41):

Tabla 6 Conocimiento de la entidad, su entorno y control interno	
Factores Externos	<ul style="list-style-type: none"> • Conocimiento del Sector Industrial • Marco Normativo de aplicación • Marco de información Financiera
Naturaleza de la Entidad	<ul style="list-style-type: none"> • Operaciones y Personal Clave • Estructura de la Propiedad y Gobierno • Inversiones, Financiación
Objetivos y Estrategias	<ul style="list-style-type: none"> • Planes de Negocios y Estratégicos • Análisis de Riesgos Financieros Acometidos
Políticas Contables	<ul style="list-style-type: none"> • Selección y Aplicación • Razones para su cambio • Razonabilidad de su adecuación a la entidad
Revisión Financiera	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué se controla financieramente? • ¿Quién lo controla?
Control Interno	<ul style="list-style-type: none"> • Procesos y controles para mitigar los riesgos de la entidad y transacciones
Fuente: Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Volume 2 PAG 85.	

En la siguiente tabla se sintetiza los aspectos que pueden ser origen de riesgos según la “Guía para la Aplicación de las NIA en la auditoría de PYME” editada por la IFAC:

Tabla 7 Fuentes de Riesgos de Negocios y Fraudes.	
Factores Externos	<ul style="list-style-type: none"> • Situación de la Economía y cambios regulatorios de la actividad. • Disminución de la demanda de los productos o servicios de la entidad. • Alto grado de complejidad del entorno. • Cambios en el sector industrial. • Imposibilidad de obtener los recursos necesarios (materiales o personal especializado). • Sabotaje deliberado de los productos o servicios de una entidad. • Las restricciones en la disponibilidad de capital y crédito.
Naturaleza de la Entidad	<ul style="list-style-type: none"> • Cultura corporativa pobre y la gobernanza. • El personal de incompetentes en puestos clave. • Los cambios en el personal clave, incluyendo la salida de ejecutivos clave. • Complejidad en las operaciones, la estructura organizativa, o productos. • Producto o fallas de servicio que pueden dar lugar a pasivos y riesgo de reputación. • Falta de reconocimiento de la necesidad de cambio (habilidades requeridas o tecnología). • Debilidades en el control interno, especialmente aquellas que no abordadas por la dirección. • Malas relaciones con los financiadores externos, como los bancos. • Ir objeto cuestiones y de liquidez, incluyendo la pérdida de clientes importantes. • Instalación de nuevos sistemas relacionados con la información financiera
Objetivos y Estrategias	<ul style="list-style-type: none"> • Inadecuada, irrealista, u objetivos excesivamente agresivos. • Introducción de nuevas líneas de negocio. • Entrar en áreas de negocios en las que la entidad tiene poca experiencia. • Incoherencias entre TI y las estrategias empresariales. • Respuesta a un rápido crecimiento o disminución de las ventas que se pueden colapsar el sistema de control interno sistemas y las capacidades de las personas. • Complejos acuerdos de financiación. • Reestructuraciones organizativas. • Transacciones significativas con partes relacionadas.

Tabla 7 Fuentes de Riesgos de Negocios y Fraudes.	
Políticas Contables	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicación incoherente de las políticas contables. • El uso inadecuado de las políticas contables.
Revisión Financiera	<ul style="list-style-type: none"> • Las medidas de desempeño no utilizados por la administración para evaluar la entidad de el rendimiento y el logro de los objetivos. • Las medidas no se utilizan para mejorar las operaciones o tomar acciones correctivas.
Control Interno	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisión de la gestión inadecuada de las operaciones del día a día. • Controles pobres o inexistentes sobre actividades a nivel de entidad como humano recursos, el fraude, y la preparación de la información contable como las estimaciones y los informes financieros • Controles pobres o inexistentes sobre transacciones tales como ingresos, compras, gastos, y la nómina. • Mala salvaguardia de los activos.
Fuente: Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Vol. 2 pág. 88	

6.3. Conocimiento del control interno de la entidad.

El auditor obtendrá un conocimiento del control interno relevante para la realización de la auditoría, y evaluará el diseño y si han funcionado de manera adecuada (NIA.ES 315 párr. 12 y 13).

Las NTA derogadas (punto 2.4.1) decían: "*Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría*".

Definición de control interno.

La NIA.ES 315 (párr. 4 letra c) define el control interno como "*el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables*".

Las NTA derogados (puntos 2.4.3 y 2.4.4) decían que “*el control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente y se cumplen según las directrices marcadas por la Dirección*”. Y, “*el control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como contables o administrativos, tales como: a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables; y b) Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables*”.

Elementos que integran el control interno.

El control interno comprenden los cinco componentes claves siguientes (NIA.ES 513, párr. 14 a 24):

- a. El ambiente de control;
- b. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad;
- c. El sistema de información, incluyendo los procesos de negocios relacionados, relevantes para la información y la comunicación;
- d. Actividades de control; y
- e. Seguimientos de los controles.

El Ambiente de Control.

La evaluación del ambiente de control de la entidad por parte del auditor debe incluir los siguientes aspectos:

Aspecto a abordar	Descripción
Comunicación y vigilancia de la integridad y de valores ético.	Elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.
Compromiso para con la competencia	Consideración que hace la administración respecto de los niveles de competencia para los trabajos particulares y cómo esos niveles se convierten en capacidades y

Aspecto a abordar	Descripción
	conocimientos requeridos.
Participación del Órgano de Gobierno de la entidad	Cualidades y atribuciones de las personas que ocupan el Órgano de Gobierno de la entidad, tales como: su independencia de la gestión; su experiencia y valoración personal; alcance de su participación en las actividades de control; adecuación de su actividad de seguimiento, requiriendo información e interactuando con los órganos de control interno y externo.
Filosofía de la administración y estilo de operación	Enfoque de la administración para asumir y administrar los riesgos de negocio, y actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera, el procesamiento de información, las funciones de contabilidad y el personal.
Estructura organizacional	La estructura dentro de la cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de la entidad para lograr sus objetivos.
Asignación de autoridad y responsabilidad	Cómo se asigna la autoridad y la responsabilidad por las actividades de operación y cómo se establecen las relaciones y las jerarquías de autorización para la presentación de reportes
Políticas y prácticas de recursos humanos	Actividades de contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y remediación.
Fuente: Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Volume 1.	

Evaluación del riesgo por la entidad.

De acuerdo con NIA.ES 315 (Anexo 1), *“el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora su probabilidad de ocurrencia y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para darles respuesta y gestionarlos, así como los resultados de todo ello”*.

Y añade: *“los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre datos financieros coherentes con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros.*

Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes: cambios en el entorno operativo; nuevo personal; sistemas de información nuevos o actualizados; crecimiento rápido; nueva tecnología; nuevos modelos de negocio, productos o actividades; reestructuraciones corporativas; expansión de las operaciones en el extranjero; nuevos pronunciamientos contables”.

Sistema de información.

La estructura directiva de la entidad requiere información fiable para administrar y controlar a la entidad, lo que requiere que esta información necesaria sea identificada, obtenida y distribuida de manera oportuna para todo el personal que la necesita para la toma de decisiones.

Un sistema de información consiste en la infraestructura (física y los componentes de hardware), software, personas, procedimiento y datos. Hoy en días, los sistemas de información hacen un uso generalizado de las Tecnología de la Información (TI), que permiten identificar, capturar, procesar y distribuir la información para elaborar los informes de financieros.

Identificar	Asuntos a tratar
Fuentes de la información que se va a usar	¿Qué clases de transacciones son significativos para los estados financieros? ¿Cómo se originan las transacciones dentro de los procesos de negocio de la entidad? ¿Qué registros contables (electrónicos o manuales) existen? ¿Cómo se obtiene la información (aparte de las clases de transacciones) que son importantes para los estados financieros?
Como es capturada y procesada la información	¿Cuáles son los procesos de información financiera utilizadas para: <ul style="list-style-type: none"> • Iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones y operaciones no estándar (como transacciones con partes relacionadas, etc.); y • Preparar los estados financieros, incluyendo las estimaciones contables significativas y revelaciones? ¿Qué procedimientos abordar: <ul style="list-style-type: none"> • Los riesgos de errores significativos asociados con control inadecuado de controles, incluyendo el uso de asientos de diario estándar y no estándar; • Anulación o suspensión de los controles



Identificar	Asuntos a tratar
	automatizados; y <ul style="list-style-type: none"> • Identificación de las excepciones e informar las acciones que se han tomado para remediar estos?
Como la información producida es utilizada.	¿Cómo comunica la entidad las responsabilidades y asuntos importantes relativos a la información financiera? ¿Qué informes se producen regularmente por el sistema de información, y en qué se utiliza para gestionar la entidad? ¿Qué información es proporcionada por la dirección al órgano de gobierno?
Fuente: Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Volume 1.	

Actividades de control y seguimientos de los controles.

Las actividades de control son los procedimientos que ayudan a asegurar que se ejecutan las directrices de la dirección, y se puede diferenciar los siguientes tipos:

Clasificación de los controles	Descripción.
Controles de prevención	Evita los errores o irregularidades.
Controles de detección	Identifica los errores o irregularidades después de que han ocurrido por lo que la acción correctiva puede ser tomada.
Controles compensatorios	Proporciona alguna seguridad, donde las limitaciones de recursos pueden impedir otros controles más directos.
Controles de la dirección	Orientar las acciones hacia los objetivos deseados
Fuente: Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Volume 1.	

Las actividades de control tienen diversos objetivos y se aplican en distintos niveles organizacionales y funcionales, se pueden diferenciar las siguientes:

Controles	Descripción.
Segregación de funciones	Estos controles pueden reducir las oportunidades de una persona para estar en una posición tanto a perpetrar y ocultar errores o fraudes.
Controles de autorización	Estos controles definen quién tiene la autoridad para aprobar transacciones y hechos rutinarios y no rutinarios.
Conciliaciones contables	Estos controles incluyen la preparación y revisión de conciliaciones de cuentas y realizar las acciones correctivas necesarias.
Controles aplicaciones IT	Estos controles se programan en las aplicaciones TI, relacionados con los procesos de negocios rutinarios, y (ventas, compras), y pueden ser totalmente o parcialmente automatizados.
Revisión de resultados	Estos controles incluyen la revisión y análisis de los resultados reales con datos presupuestado. También implica relacionar diferentes de datos (operativos o financieros) y comparándolos con datos internos y externas de información. Las variaciones atípicas deben ser analizadas y tomar acciones correctoras.
Controles Físicos	Estos controles se refieren a la seguridad física de los activos, de acceso a las instalaciones de la entidad, los registros contables, programas informáticos y archivos de datos.

Fuente: Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Volume 1.

La dirección debe valorar la efectividad del desempeño del control interno, con la finalidad de verificar que los controles están funcionando de manera apropiada y, si no, tomar las acciones correctivas necesarias.

Las actividades de supervisión y control proveen a la dirección de información respecto de si el sistema de control interno: es efectivo para lograr los objetivos de control establecidos; está implementado apropiadamente y es entendido por los empleados; está siendo usado y se cumple con él de manera recurrente.; y es necesario modificarlo o mejorarlo para adaptarlo a los cambios que se haya experimentado las condiciones de aplicación.

7. Procedimientos de auditoría para la obtención de evidencias: aplicación del muestreo estadístico y su relación con la valoración del RA.

Una vez se ha analizado y delimitados los RIM a nivel de estados financieros, así como a nivel de áreas (saldos y transacciones), el auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditorías para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir con un nivel de confianza razonable que los estados financiero están libres de incorrecciones materiales, y si las hubieras éstas se han identificado.

Los procedimientos de auditoría que se realizan durante la ejecución del trabajo de campo, pueden ser sustancialmente de dos tipos: “pruebas de controles” (o de cumplimientos) y “pruebas sustantivas”.

Un aspecto relevante que se debe establecer es de determinar los “elementos de la población”⁴³ (integrante de los saldos, partidas, transacciones o información a relevar) sobre los que llevar a cabo las pruebas de auditoría. La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada se puede obtener con la selección y examen de: a) la totalidad de los elementos de la población (examen del 100%); b) elementos específicos de la población; c) una muestra representativa de los elementos de la población (muestreo), o bien una combinación de los métodos b) y c), es decir, considerar de manera específica los elementos de mayor importe o riesgo y aplicar muestreo para el resto de la población.

El muestreo de auditoría se define en la NIA-ES 530 como la “*aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población*” y la unidad de muestreo

⁴³ La “población” se define en la “NIA-ES 530 Sobre el Muestreo de Auditoría” como el “*conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones*”.

o elementos de la población son los “elementos individuales que forman parte de una población”.

El muestreo puede ser estadístico o no estadístico. En un muestreo no estadístico se selecciona los elementos que van a ser analizado según alguna característica o cualidad de los mismos a criterio del auditor (por ejemplos, los más relevantes o de mayor volumen, los superiores a un determinado importe o ciertos elementos que permitan obtener información sobre la población, etc.); en este tipo de muestreo, los resultados de las pruebas no pueden ser extrapolados al relación al resto de la población no seleccionada en la muestra.

El muestreo estadístico se define en la NIA-ES 530 como el *“tipo de muestreo que presenta las siguientes características: a) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y b) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo (...)”*.

Es decir, el muestreo estadístico es aquel en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de los elementos de la muestra y la evaluación de los resultados se llevan a cabo utilizando métodos matemáticos que se basan en modelos probabilísticos.

El muestreo estadístico permite soportar de manera objetiva las conclusiones obtenidas y permite cuantificar el riesgo de muestreo (aspecto que no permite el muestreo no estadístico). En cualquier caso, las técnicas de muestreo que se utilizan deberán ser consistentes con los objetivos perseguidos en la prueba de auditoría.

Con carácter general, es necesario recurrir al muestreo (estadístico o no) en situación en las que es imposible examinar el 100% de los elementos de la población; siendo en algunos casos imprescindible recurrir a métodos de muestreo estadístico con la finalidad de extrapolar las conclusiones del análisis de la muestra al total de la población, cuando está constituida por un elevado número de elementos muy atomizados y en la que difícilmente la muestra seleccionada

representará un porcentaje de cobertura significativo del total de la población analizada.

Del muestreo se infiere el concepto de riesgo de muestreo, definido en la NIA-ES 530 como “el riesgo de que la conclusión del auditor basada en la muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población” y del que se derivan dos posibles tipos de conclusiones erróneas—establecidas en la propia NIA-ES 530:

- a) *“En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen (...).*
- b) *En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen (...).”⁴⁴.*

Junto al riesgo de muestreo está el riesgo ajeno al muestreo que, en definición de la NIA-ES 530, es aquel “riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. Ejemplos de riesgo ajeno al muestreo son la utilización de procedimientos de auditoría inadecuados, la interpretación errónea de la evidencia de auditoría y la falta de reconocimiento de una incorrección o una desviación”.

El muestreo estadístico que se aplica en auditoría se instrumenta en dos categorías básicas:

- Muestreo de atributos: los resultados pueden ser únicamente dos: cumple o no cumple. En este tipo de pruebas lo relevante no es

⁴⁴ El error de muestreo identificando en la letra a) se corresponde con el error tipo II, o beta, concluir en base al muestreo que no existe una incorrección material cuando realmente si existe; y el error que se identifica en la letra b), corresponde con el error tipo I, o alpha; concluir en base al muestreo que existe una incorrección material cuando realmente no es así.

calcular el importe monetario de la desviación sino determinar los elementos de la población que cumplen la característica concreta que se pretende medir; es decir, el porcentaje de ocurrencia de dicha característica. Normalmente se utiliza en pruebas diseñadas para validar la eficacia operativa de un control.

- **Muestreo de variables:** Se utiliza para alcanzar conclusiones sobre una población en términos cuantitativos; por ejemplo, para conocer el importe monetario de los errores en una determinada cuenta. Este tipo de muestreo resulta útil cuando se utiliza el muestreo en pruebas sustantivas de detalle.

En función del grado de objetividad y certeza en la determinación de las incorrecciones podemos distinguir: incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicios e incorrecciones extrapoladas. Las incorrecciones extrapoladas es la mejor estimación que puede realizar el auditor en base a las incorrecciones identificada en una muestra que se proyecta al total de elementos de la población auditada.

En las áreas (partidas y transacciones) en la que apliquemos procedimientos de auditorías a muestras de elementos seleccionados muestreos estadísticos, podremos realizar una estimación de las “incorrecciones extrapoladas” que pudiera existir.

Estas incorrecciones extrapoladas podrán ser agregadas, junto con incorrecciones de hechos e incorrecciones de juicios para evaluar el importe total de las mismas, para determinar si son incorrecciones materiales.

Aplicando métodos estadísticos se podría evaluar y delimitar la incertidumbre sobre la información generada sobre hechos pasados, y podremos acotar las incorrecciones que pudiera haber en los estados financieros, evaluando las incorrecciones con un margen de error y contrastar la evaluación del RIM realizada en la planificación.

La incertidumbre sobre eventos futuros, que pudiera afectar a la información de los estados financieros, será más dificultoso delimitarla mediante técnicas estadísticas. Aquí sí que adquiere realmente importancia el juicio del auditor, para evaluar los factores que inciden en este tipo de incertidumbre.

2º PARTE: ESTUDIO EMPÍRICO.

8. Introducción: el método Delphi.

El método Delphi fue concebido en el seno del centro de investigación norteamericano The Rand Corporation a partir de finales de los años cuarenta, desarrollado principalmente por los investigadores Norman Dalkey y Olaf Helmer, entre otros. La primera utilización de este método dada a conocer fue realizada por estos científicos hacia 1951, pero no se divulgó hasta 10 años más tarde por motivos de seguridad por tratar cuestiones de carácter militar. La primera propuesta documentada de una investigación mediante la técnica Delphi con fines sociales y no militares fue realizada en 1963 por Helmer y Quade⁴⁵.

En palabras de sus creadores, el método Delphi fue desarrollado para obtener el consenso de opinión más fidedigna de un grupo de expertos sometiéndolos a una serie de cuestionarios con retroalimentación controlada (Dalkey & Helmer, 1963).

Años más tarde, Linstone y Turoff (1975, p. 3) definían la metodología Delphi como *"el método de estructuración de un proceso de comunicación grupal efectivo, al permitir el tratamiento de un problema complejo a un grupo de individuos en conjunto"*.

Dalkey y Helmer señalaron que este proceso de comunicación grupal tiene como características básicas: el anonimato de sus participantes; la iteración de la información y la retroalimentación controlada; y la agregación estadística de los datos.

Así pues, el método Delphi es un proceso sistemático e iterativo encaminado hacia la obtención de las opiniones, y si es posible, el consenso de un grupo de expertos. Las influencias negativas de los componentes dominantes del grupo se evitan gracias al anonimato de los participantes. La retroalimentación controlada y

⁴⁵ Olaf Hermer y E.S. Quade, "An approach to the study of a developing economy by operational gaming", The Rand Corporation (Santa Monica) P-2718, 1963

sin sintetizada permite la transmisión de información libre de “ruidos” entre los expertos a lo largo de las iteraciones que se dan en el proceso, y la respuesta estadística del grupo garantiza que todas las opiniones individuales sean tomadas en consideración en el resultado final del grupo (Landeta, 1999, p. 32).

El análisis Delphi puede ser utilizado con dos objetivos fundamentales: para obtener información sobre escenarios futuros (fines predictivos), caracterizándose como una técnica de previsión en condiciones de incertidumbre; y cuando se requiere información sobre un tema específico (obtención de opinión) del cual no se dispone de información previa, careciendo de datos históricos, permitiendo recoger amplia tipología de variables.

Siguiendo a Landeta (1999, pp. 40-42) para desarrollar este método resulta necesario enumerar sus características, reflejando las premisas o antecedentes que permiten comprender la orientación del esfuerzo investigador y los postulados que se admiten sin necesidad de demostración, sobre los que se asientan los razonamientos ulteriores que llevan a concebir la metodología Delphi en su forma conocida.

Las premisas que orientan la investigación son:

- 1) el futuro no ocurre por simple inercia del pasado, sino que se construye como resultado de complejas iteraciones entre muchas fuerzas diferentes;
- 2) las técnicas de previsión objetiva cuentan con importantes limitaciones, derivadas básicamente de la ausencia de información objetiva disponible o de su falta de adecuación;
- 3) en determinadas circunstancias no sólo está justificado, sino que es deseable el recurso del juicio subjetivo de expertos;
- 4) el juicio del experto individual está expuesto a numerosos sesgos e imperfecciones, además de la limitación de conocimientos disponibles, lo que afecta a la precisión de sus estimaciones;

5) la calidad del juicio subjetivo grupal es superior al individual por una serie de razones derivadas de la mayor cantidad de información de la que dispone el grupo; y

6) en los procesos de creación de un juicio de grupo cara a cara, se suelen producir efectos no deseados que limitan la calidad del resultado.

Los postulados que justifican la investigación y que son admitidos sin necesidad de demostración son:

1) la información relevante que acumula un grupo de expertos es igual o mayor a la de cualquier miembro del grupo;

2) la información incorrecta de que dispone un grupo de expertos es igual o mayor a la de cualquier miembro del grupo;

3) el número de procesos o modelos informales que dispone un grupo para alcanzar una estimación es al menos tan grande como el que pueda tener cualquiera de los miembros del grupo;

4) el número de modelos informales erróneos que puede poseer un grupo para alcanzar una estimación es tan grande como el que pueda disponer cualquiera de sus miembros;

5) la respuesta a una estimación numérica dada en forma de mediana es al menos tan buena como la mitad de las respuestas individuales de los participantes del grupo;

6) un experto al que se le solicita una estimación numérica, seguramente tiene en su mente una distribución de probabilidad, intuitiva y poco definida, sobre dicha cantidad, y cuando aflora al exterior una cifra única lo que está proporcionado es alguna medida de la tendencia central de esa distribución. Por tanto, se obtendría una estimación más precisa mediante la agregación de las distintas distribuciones individuales de los miembros del grupo y la selección de la media o mediana de la distribución resultante

como respuestas de grupo; y

7) facilitando una retroalimentación controlada y manteniendo el anonimato de los expertos, se puede eliminar gran parte de los efectos psicológicos perversos de los grupos de discusión cara a cara, sin renunciar por ello a sus ventajas.

A la vista de las premisas y postulados expuestos, se pueden definir las características definitorias del método Delphi de la siguiente manera:

a) Proceso iterativo: los expertos intervinientes deben expresar su opinión en varias ocasiones; mediante rondas sucesivas las estimaciones de los expertos tienden a converger, finalizando el proceso cuando las opiniones se estabilizan.

b) Anonimato: ningún participante conoce las respuestas individuales de cualquier otro miembro del grupo. El objetivo es eliminar algunas de las causas que impulsan la inhibición de los participantes, así como reducir el efecto pernicioso de algunos elementos dominantes del grupo.

c) Retroalimentación controlada: se transmite siempre la posición general del grupo en cada momento del proceso, así como las aportaciones significativas o discordantes que se puedan generar. Antes del comienzo de cada nueva ronda, los expertos conocen los resultados alcanzados en la ronda anterior. La retroalimentación controlada permite la eliminación de “ruidos”.

d) Respuesta estadística de grupo: cuando se solicita al grupo una estimación numérica, el resultado viene determinado usualmente por la mediana de las respuestas individuales. Aunque se busque el consenso, éste no es el objetivo último y no tiene por qué alcanzarse necesariamente. El rango intercuartílico de las estimaciones será el indicador del nivel de consenso conseguido. La dispersión de las estimaciones también resultará de interés para el estudio. Resumiendo, la respuesta estadística de grupo persigue que todas las aportaciones individuales estén presentes en la respuesta del grupo, así como

reducir la presión hacia la conformidad que los grupos ejercen sobre sus miembros.

Algunas de las limitaciones metodológicas o debilidades que se achaca a esta metodología son las siguientes:

- 1) El método se basa en el juicio subjetivo de “teóricos” expertos. Así esta debilidad dependerá de la habilidad en la elección de los expertos.
- 2) Habitualmente busca el consenso, que puede ser ficticio y que en cualquier caso es una mera aproximación a la realidad.
- 3) El feedback controlado limita el intercambio de información.
- 4) La técnica restringe la posibilidad de recompensa social por la contribución individual, con su efecto negativo sobre la motivación. Es decir, el refuerzo y la motivación que se obtiene del apoyo social de los otros miembros del grupo, se anula. En esta situación el equipo investigador tiene que asumir el papel de sustituir el refuerzo del grupo por la motivación de los expertos colaboradores, mediante una adecuada comunicación, e incluso retribución.
- 5) El anonimato de los expertos puede facilitar una participación irresponsable.
- 6) La dinámica de la técnica facilita la posible manipulación interesada del estudio por parte del equipo conductor.
- 7) Dificultad para comprobar la precisión y fiabilidad del método: cuando el resultado es una previsión, suele ser a largo plazo y en términos ambiguos, con lo que su contraste no puede hacerse fácilmente. La fiabilidad de la técnica también es difícil de comprobar.
- 8) Duración prolongada del ejercicio Delphi clásico.

Desarrollo del proceso

El punto de partida para el desarrollo de un proceso Delphi es la delimitación de la cuestión objeto de la investigación que va a tratarse mediante esta metodología. A partir de ahí, se define un coordinador (o grupo coordinador) y se contacta con un conjunto de expertos, cuyos conocimientos, características y experiencia se estimen como apropiados para la consecución del objetivo del estudio, solicitándoles su colaboración. Conseguida la participación de los expertos, el objetivo por parte del coordinador del estudio debe ser realizar un tratamiento de las estimaciones individuales de los expertos para generar una respuesta estadística de grupo.

El proceso habitual consiste en el envío de cuestionarios al grupo de expertos que realizarán diversas estimaciones. Posteriormente, los datos obtenidos se tratarán estadísticamente, considerando como mínimo a lo largo de dos rondas. El coordinador procede a la agregación de las distintas estimaciones individuales, extrayendo una medida de tendencia central de la distribución, generalmente la mediana, que es tomada como respuesta del grupo. Igualmente, se estima también el rango intercuartílico de las respuestas, como medida de su dispersión.

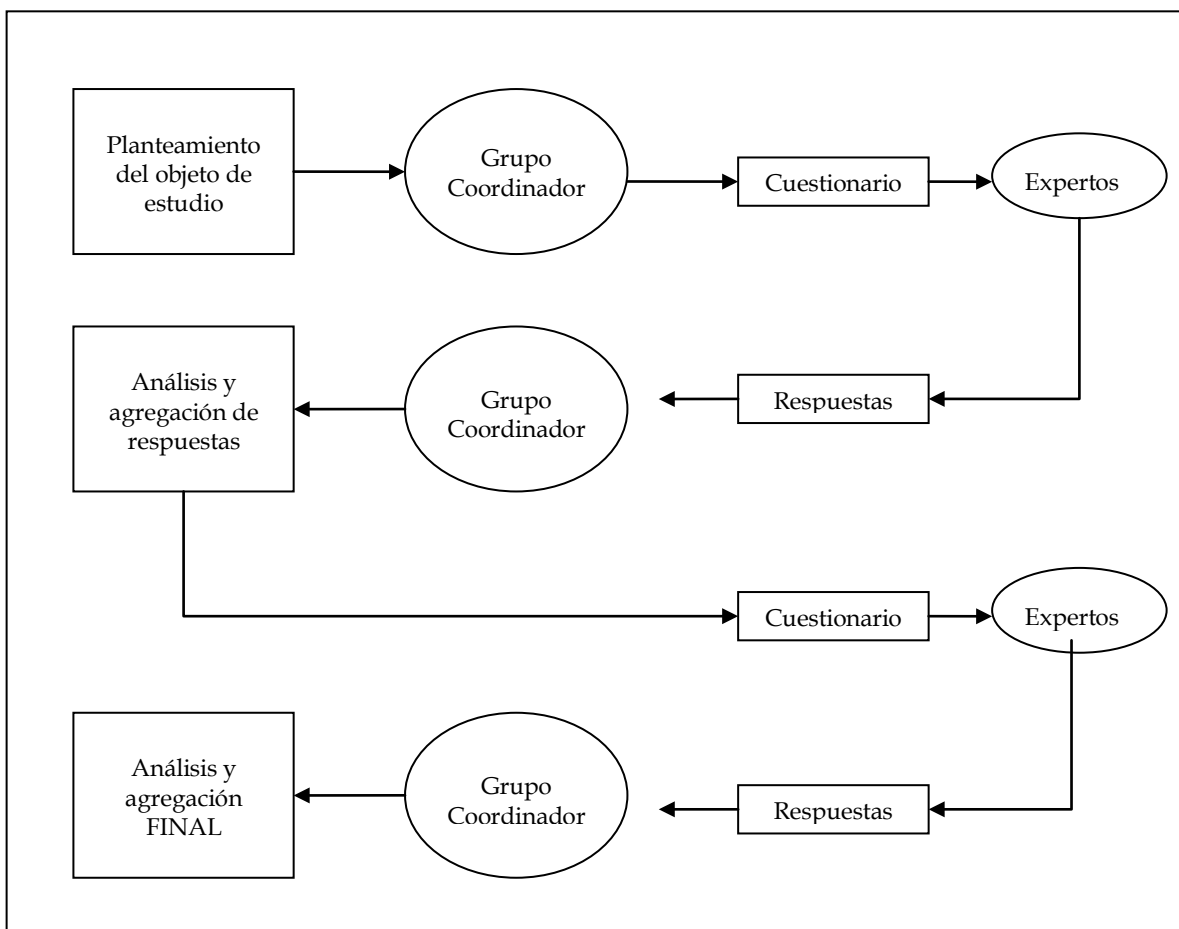
En el segundo cuestionario, con la mediana y el rango intercuartílico se remiten a los expertos, junto con su respuesta individual anterior y alguna información que se considere de interés para el propósito de la investigación. Con esta nueva información, el segundo cuestionario solicita de cada experto la revisión inicial. En el caso de que sus estimaciones quedaran fuera del rango intercuartílico, se requerirá al experto que exponga las razones de su postura o en qué se basan para pensar que la mayoría está equivocada, con el objeto de trasladar las estimaciones disidentes al conjunto del grupo de expertos para solicitarles un nuevo pronunciamiento sobre la misma cuestión.

El proceso iterativo finaliza cuando se perciben que las estimaciones permanecen estables, es decir, cuando la mediana apenas oscila y cuando el rango

intercuartílico deja de estrecharse. Esto indica que se ha llegado al máximo consenso al que se podía optar después del intercambio anónimo de información. Sólo quedaría tomar la última ronda como respuesta de grupo y elaborar el correspondiente informe.

El esquema gráfico de desarrollo de las etapas de un análisis Delphi sería el siguiente:

Gráfico 8 Esquema global del proceso DELPHI.



Fuente: E. Soldevilla, según cita Landeta (1999, p. 50).

Conviene analizar aquellos elementos clave en la aplicación genérica del método Delphi.

El grupo coordinador es el promotor del estudio y se recomienda por razones operativas que sea un grupo reducido (de dos a cinco personas). Las funciones de las que responsabiliza son: aprobar el protocolo de trabajo: criterios

de selección de los participantes, calendario previsto, medios a utilizar y diseño del informe final; aprobar la lista de expertos participantes; confeccionar los cuestionarios e impulsar la participación de los expertos; analizar las respuestas; preparar los siguientes cuestionarios y facilitar la retroalimentación oportuna; interpretar los resultados; supervisar el proceso de la investigación; y tomar las medidas correctoras que fuesen necesarias.

Por tanto, el papel del grupo coordinador es relevante, ya que no se trata exclusivamente del envío y tratamiento automático de los cuestionarios, sino que además debe interpretar las estimaciones de los expertos, por lo que debe conocer muy bien el objeto de la investigación a fin de conseguir del método su máximo rendimiento.

El grupo de expertos constituye el eje central del método, ya que sobre ellos recae la responsabilidad de emitir juicios que, de forma agregada, constituirán el resultado final de la técnica. La primera cuestión es definir la condición de experto. Aplicaremos el término de experto a "aquel individuo cuya situación y recursos personales le posibiliten contribuir positivamente a la consecución del fin que ha motivado la iniciación del trabajo Delphi" (Landeta, 1999, p.57).

En cuanto al número óptimo de expertos que deben formar un grupo no se ha podido determinar exactamente su valor. En los estudios empíricos se ha puesto de manifiesto que conforme aumenta el número de componentes del grupo decrece exponencialmente el error de la previsión final.

A modo indicativo, se hace necesario un mínimo de siete expertos al objeto de asegurar un error medio grupal aceptable. De otro lado, un número de expertos mayor de treinta no se traduciría en una mejora de la previsión, además que no tendría sentido en línea al coste/beneficio.

Obtención y transmisión de la información

Al igual que cualquier estudio que utilice cuestionarios, la formulación de las preguntas es fundamental ya que tienen una repercusión sobre el resultado final.

Las preguntas propias del proceso Delphi, no obstante, no pueden ser abiertas, puesto que imposibilitaría su tratamiento estadístico posterior. Así, las preguntas se clasificarán en dos grandes grupos:

A) Jerarquizaciones, valoraciones o comparaciones de ítems.

A.1. Jerarquización; asignar posiciones relativas a cada *ítem* (ordenación).

A.2. Valuación: dar puntuaciones con arreglo a una escala definida, pues si el número de *ítems* es alto resulta más sencilla que la jerarquización, a la vez que transmite más información.

A.3. Comparación: de los *ítems*, por pares, según el criterio definido.

B) Estimaciones: cuantitativas concretas.

B.1. Estimaciones puntuales, que pueden ser absolutas o probabilísticas, siendo las primeras las que se utilizan para estimar las propiedades futuras de una variable, y las segundas para estimar la probabilidad de que un hecho ocurra.

B.2. Estimaciones no puntuales: en forma de intervalos de confianza sobre los valores futuros de una variable con un determinado nivel de confianza.

El *feedback* es una característica básica de este método, que está directamente relacionada con los cambios de opinión de los miembros del panel. La calidad del resultado final depende en gran parte de cómo se realice el *feedback*. El control del *feedback* pertenece siempre al grupo coordinador, quién decide qué información trasladar a los expertos y qué medidas de tendencia central y de dispersión se van a ofrecer. Sus principales ventajas son: mejora la calidad del producto grupal,

permitiendo que el resultado final sea superior a la suma de las aportaciones individuales, mayor convergencia en las estimaciones individuales de los expertos y ayuda a anticipar reacciones de los afectados ante los resultados del estudio, controlando o impulsando sus efectos.

Por lo que hace al contenido del *feedback*, hay que señalar que la información generada por los expertos constituye la esencia de la interacción y debe ser la principal fuente de mejora. La aportación de información por parte del grupo coordinador tiene efectos positivos cuando es de naturaleza objetiva y no condiciona el juicio de los expertos. La facilitación de la mediana y de los cuartiles de la distribución de la anterior ronda es la información más característica del método Delphi. Es conveniente adjuntar a cada experto la distribución estadística de las estimaciones del grupo junto a sus propias respuestas, al objeto de facilitar la comparación.

Fin del proceso

Es necesario disponer de criterios que permitan determinar con exactitud el número de rondas para cada caso; razones relativas a tiempo, coste y precisión del estudio así lo aconsejan. El criterio considerado desde los orígenes del método es el de la consecución de consenso entre las opiniones de los expertos. El consenso es el grado de convergencia de las estimaciones individuales que se alcanza cuando las opiniones presentan un grado aceptable de proximidad (rango intercuartílico reducido). El principal problema de este criterio es que puede ocultar los subgrupos de opinión y forzar a los expertos hacia la conformidad.

Una vez tomada la estabilidad como criterio adecuado para la finalizar el estudio, se impone examinar el modo de medir el nivel de estabilidad. Entre las soluciones que pueden emplearse se tienen las siguientes: a) modificación del coeficiente de variación de las estimaciones; b) variación del recorrido intercuartílico relativo a la distribución de dos rondas sucesivas; c) variación relativa de la mediana entre dos rondas sucesivas; d) comparación de varianzas

mediante un contraste F de Snedecor; e) test χ^2 no paramétrico, comparando frecuencias esperadas para cada intervalo de respuestas considerado, en el supuesto de estabilidad absoluta, con las realmente observadas; f) proporción de expertos que modifican su estimación.

Análisis de los resultados

El resultado de un estudio Delphi debe ser algo más que una respuesta estadística de grupo. De todo el proceso ha de obtenerse un resultado global que sea superior a la suma de las aportaciones que individualmente y sin interacción pudieran haber hecho los expertos.

Para conseguir el final deseado es recomendable empezar a analizar los resultados parciales a medida que éstos se obtengan, calculando la tendencia central de las estimaciones y su dispersión; iniciándose un proceso interpretativo y analítico por parte del grupo coordinador. Si se detectan anomalías, se deberán replantear las preguntas que fuesen necesarias, aportar información clarificadora, variar los criterios seguidos a la hora de controlar el *feedback* o incluso actuar directamente sobre los expertos.

En resumen, el estudio de los resultados de un investigación Delphi comprenderá un análisis cuantitativo de la distribución de las respuestas y un análisis global que dé sentido y capacidad explicativa al estudio realizado.

Información y comunicación de los resultados

El último paso es la comunicación de los resultados a los elementos implicados.

Como relación de contenidos en el informe final, se debería contemplar: una descripción de la situación en la que se plantea el estudio, es decir, objetivos y metodología; especificación de datos técnicos sobre los participantes; composición del equipo coordinador; formación del panel de expertos y criterios para su selección; a nivel agregado: número de expertos contactado, número de expertos

que realmente han participado, procedencia profesional, edad, etc.; evolución de las opiniones a través de las distintas rondas: medianas, medias, rango intercuartílico, desviación típica, gráficas, etc., destacando los movimientos singulares y resultados finales. Opiniones mayoritarias y su nivel de consenso. Otras posiciones significativas no mayoritarias; análisis por subgrupos. Contrastes estadísticos y razonamientos reales del comportamiento diferenciado; igualmente escenarios o realidades negociadas y compartidas sobre las que se asientan estos resultados y que proporcionan la perspectiva que posibilita una correcta interpretación de los mismos.

9. Diseño de la investigación.

9.1. Definición de las cuestiones de estudio.

La materialidad como factor que va delimitar el riesgo de auditoría.

Un objetivo global del auditor de cuentas es la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros auditados, en su conjunto, **están libres de incorrecciones materiales** de conformidad con un marco de información financiera aplicable (NIA.ES 200, párr. 11, a), y de este modo el riesgo de auditoría se define como la posibilidad de que el auditor de cuentas exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales (NIA.ES 200, párr. 13, c). Es decir, el riesgo de auditoría se configura como la posibilidad de que el auditor de cuenta no advierta al usuario de los estados financieros que incluyen incorrecciones materiales.

Un aspecto fundamental para la delimitación del riesgo de auditoría es concretar qué sería una incorrección material o significativa. Las actuales normas de auditoría definen las incorrecciones materiales como aquellas que caben prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, añadiendo que la determinación de la materialidad (importancia relativa) por el auditor viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de

información financiera de los usuarios de los estados financieros” (NIA.ES 320, párr. 2 y 4).

De esta manera, las nuevas normas técnicas de auditoría (NIA.ES) otorgan una gran relevancia al auditor de cuentas porque de acuerdo con su juicio profesional se definirá las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, y en consecuencia los aspectos materiales y significativos. Tanto así, que para no influir en el juicio profesional del auditor de cuentas, las organizaciones internacionales emisoras de normas de auditoría son reacias incluso a que se emitan guías orientadoras sobre la determinación de la materialidad o importancia relativa.

En esta investigación, aplicando la metodología Delphi, se pretende indagar sobre las siguientes cuestiones:

C-1. Influyen los rasgos de los usuarios de los estados financieros de una entidad, determinados por las características de la estructura de la propiedad y financiera, en la determinación de la importancia relativa o materialidad de los estados financieros por los auditores de cuentas.

C-2. Qué parámetros se consideran más idóneos para la cuantificación de la materialidad de los estados financieros por los auditores de cuentas (volumen de activos, cifra de negocios, patrimonio neto, beneficios ordinarios de la actividad).

C-3. Qué cuantía debe alcanzar una incorrección que afecte a la valoración del patrimonio neto de una entidad para que sea calificada como material o significativa por los auditores de cuentas.

C-4. Deberían de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad o importancia relativa de los estados financieros las normas técnicas de auditoría, aunque sea a nivel orientativo.

Delimitación del riesgo de auditoría.

Tras delimitar que es una incorrección material, se debe determinar el nivel de seguridad que se debe otorgar por el auditor de cuenta a los usuarios de los estados financieros, o bien su valor complementario el riesgo de auditoría, es decir, la posibilidad de que se emita una opinión inadecuada por el auditor de cuentas existiendo incorrecciones materiales en los estados financieros.

El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y el riesgo de detección (NIA.ES párr. 13, c).

El riesgo de incorrección material es el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales y no hayan sido identificadas por los responsables de la preparación de los mismos (miembros del órgano de gobierno).

El riesgo de incorrección material, a su vez, tiene dos componentes: uno que se denomina riesgo inherente que es la susceptibilidad de que exista una incorrección material sobre un tipo de transacción, saldo contable u información de los estados financieros dependiendo de sus propias características objetivas; y otro, el riesgo de control, que es que tal incorrección material no sea prevenida, detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad (NIA 200, párr. 13, n).

El riesgo de incorrección material depende de las características intrínsecas de la entidad y su entorno, así como de su sistema de control interno y de la calidad gerencia de su equipo directivo. El auditor de cuenta no tiene ninguna influencia sobre los aspectos que configuran el riesgo de incorrección material, quedan fuera de su ámbito de control, sólo puede identificarlo y valorarlo.

Por el contrario, el riesgo de detección corresponde a la posibilidad de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de incorrecciones materiales (NIA 200, párr. 13, e). Sobre este elemento del riesgo de auditoría puede

incidir el auditor, porque va a delimitar el alcance, momento y características de los procedimientos que va a desarrollar.

Las normas técnicas de auditoría derogadas tras la entrada en vigor el 1 de enero de 2014 de las NIA.ES⁴⁶, hacían referencia a la evaluación del riesgo de auditoría⁴⁷, señalando que el auditor de cuentas en el momento de la planificación del trabajo debe realizar un plan global que comprenderá, entre otros aspectos, la identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera, en el momento de la planificación del encargo (ICAC, 1991.a, p. párr. 2.3.12), y que se debe tener en cuenta para considerar el nivel de evidencia suficiente a obtener durante la ejecución de los procedimientos de auditoría.

En esta investigación se pretende recabar la opinión de los expertos sobre las siguientes cuestiones:

C-5. ¿Las normas técnicas de auditoría (NIA.ES) que han entrado en vigor el 1 de enero de 2014, contemplan aspectos novedosos sobre la valoración de riesgo de auditoría y sus componentes con respecto a las normas técnicas de auditoría derogadas?

C-6. En la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros que realizan los auditores de cuentas, qué importancia otorgan a los componentes que delimitan el riesgo inherente y el riesgo de control.

C-7. Delimitación e importancia de las fuentes de información que utilizan el auditor de cuentas para la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros.

⁴⁶ "NTA sobre Ejecución del Trabajo", aprobadas por Resolución del ICAC de 19 de enero de 1991, vigentes hasta la entrada en vigor de las NIA.ES el 1 de enero de 2014.

⁴⁷ El párrafo 2.3.12 de la "NTA sobre Ejecución del Trabajo" se refiere y define el riesgo del auditor, y no el riesgo de auditoría. En apartados anteriores hemos indicado que el riesgo de auditoría según lo define las NIA.ES es diferente al riesgo del auditor (ver apartado 5.3). No obstante, se considera que la definición del riesgo del auditor que se realiza en la NTA es similar al riesgo de auditoría que se realiza en las NIA.ES (ver apartado 1.4).

C-8. Consideran los auditores de cuentas adecuado el modelo multiplicativo ($RA=RIM*RD$) para valorar el riesgo de auditoría y definir el riesgo de detección.

C-9. ¿Debe ser homogéneo el nivel de riesgo de auditoría en cualquier entidad, o se ve influenciado por características de la entidad auditada, por ejemplo, su tamaño o su estructura societaria?

C-10. ¿Qué tipo de escala es más adecuada para reflejar la valoración subjetiva que realiza el auditor del riesgo de auditoría y sus diversos componentes?; ¿qué valoración se consideraría más adecuado para asignar a un riesgo de auditoría bajo en una escala cuantitativa?

C-11. De acuerdo con las normas técnicas de auditoría (NIA.ES) la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros se realiza por el auditor de cuenta de acuerdo con su juicio profesional, y en tal sentido en qué medida considera que la valoración que realicen dos auditores debería ser unívoca.

Sobre la aplicación de métodos estadísticos en los procedimientos de auditoría y valoración del riesgo.

Una vez delimitada la materialidad de los estados financieros en su conjunto en el momento de la planificación, se debe determinar la materialidad para la ejecución del trabajo, siendo ésta inferior con la finalidad de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en conjunto. (NIA.ES 320 párr.9).

Se reitera en las NIA.ES que la cuantificación de la materialidad para la ejecución del trabajo no se trata de un simple cálculo mecánico sino que implica la aplicación del juicio profesional, y se verá afectada por los conocimientos que se tenga de la entidad (NIA.ES 320 párr. A12), no facilitando criterios ni guías

orientativas para cuantificar o delimitar dicha materialidad en la ejecución del trabajo.

De este modo una vez definido lo que se considera material o significativo a nivel de estados financieros, el auditor debe establecer un nivel de materialidad inferior para la ejecución del trabajo (alcance de las incorrecciones que va a identificarse en la ejecución del trabajo de campo) que le posibilite identificar las incorrecciones que de forma individual pudiera no ser materiales o significativas, pero que agregadas con otras si pudiera ser material o significativas.

Así las NIA.ES establece un criterio de clasificación de las incorrecciones en función de su importancia relativa o materialidad, diferenciando: a) incorrecciones significativas son aquellas que individualmente tienen un efecto importante sobre los estados financieros; b) incorrecciones no significativas son aquellas que individualmente no tienen un efecto importante sobre los estados financieros, pero que agregada con otras incorrecciones sí pueden tener un efecto importante sobre los mismos; c) incorrecciones claramente triviales, aquellas que no importancia a nivel individual y de conjunto (NIA.ES.450. párr. 5. A2).

Las incorrecciones significativas y no significativas, según se ha definido en el párrafo anterior, son las incorrecciones que el auditor debe ir registrando y acumulando durante su trabajo de campo, para al final proceder a su valoración a efectos de emitir su informe de auditoría.

El auditor de cuenta debe comunicar a la dirección de la empresa todas las incidencias acumuladas durante la auditoría, es decir, tanto las significativas como las no significativas, requiriendo que sean corregidas. Esta comunicación prevista en las nuevas normas técnicas es novedoso con respecto las anteriores normas técnicas.

Si las incorrecciones significativas son corregidas de los estados financieros, pero las incorrecciones no significativas, no siendo éstas materiales a nivel

agregado, no fueran corregidas de los estados financieros, no debería suponer incidencia en el informe del auditor.

A este respecto la materialidad a nivel de ejecución del trabajo vendrá determinada por el importe de las incorrecciones no significativas que el auditor pretenda identificar en sus procedimientos a auditoría durante la ejecución del trabajo de campo.

Este concepto de materialidad en la ejecución del trabajo se podría asemejar a la definición de “error tolerable” que hacía las anteriores normas técnica, pero esta cuestión pudiera ser controvertida, y considero que no tiene mayor relevancia⁴⁸.

En esta investigación se pretende recabar la opinión de los expertos sobre las siguientes cuestiones:

C.12. Qué cuantía debería establecerse para delimitar la materialidad a efectos de ejecución del trabajo de campo con la finalidad de identificar las incorrecciones no significativas que por agregación pudiera ser significativas.

C.13. Si la aplicación de métodos estadísticos son útiles para cuantificar el riesgo de auditoría final tras la ejecución de los procedimientos de auditoría.

C.14. En qué medida debe predominar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del riesgo de auditoría.

Sobre la delimitación de la responsabilidad del auditor.

Como se ha dicho el auditor de cuentas debe obtener una seguridad razonable de que los estados financieros auditados están libres de incorrecciones materiales, pero esa seguridad no puede ser una garantía absoluta de que dichos

⁴⁸ El párrafo 4.2 de la NTA sobre Importancia Relativa definía el error tolerable como el límite máximo de aceptación de errores con el que el auditor pueda concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría, y nunca ha de ser mayor que la importancia relativa fijada en la fase de planificación.

estados financieros estén exentos de incorrecciones materiales. De este modo se define el riesgo de auditoría, como un valor complementario a ese nivel de seguridad razonable; es decir, como la posibilidad de que el auditor no advierta al usuario de incorrecciones materiales existentes en los estados financieros.

Es factible un informe de auditoría con opinión favorable (opinión no modificada de acuerdo con las NIA.ES), haber realizado una correcta valoración de riesgos de incorrección material de los estados financieros y aplicado unos procedimientos de auditoría de un modo diligente de acuerdo con las normas técnicas de auditoría y la estándares de la profesión auditora, obteniendo un nivel de seguridad razonable, y en consecuencia asumiendo un riesgo de auditoría normal de que no existen incorrecciones materiales.

Y finalmente, ponerse de manifiesto que existen incorrecciones materiales, porque la seguridad no puede ser del 100%, quizás del 95% o 90%, y en tal sentido se asume un riesgo de auditoría del 5% o 10%. Ante esta situación el auditor de cuentas debe responder de los daños causados a los usuarios de los estados financieros auditados por haber confiado en una información incorrecta de manera significativa (responsabilidad objetiva).

O por el contrario, el auditor sólo debe responder si su desempeño profesional se hubiera realizado de manera no diligente, y en tal caso se le puede acachar una culpa del daño causado a los usuarios de los estados financieros (responsabilidad subjetiva). Se pretende recabar la opinión de los expertos sobre esta cuestión:

C.15 El auditor de cuentas ante una incorrección material de los estados financieros auditados, no identificada y en consecuencia no puesta de manifiesto en su informe alertando a los usuarios, debe responder de los daños causados a éstos con carácter objetivo o sólo en el caso de no haber realizado su actuación profesional de manera diligente?

El auditor de cuenta debe obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales debidas a fraudes o error (NIA.ES 200, párr. 11 a). Las incorrecciones materiales que se han producido por irregularidades incurridas de manera intencionadas por la dirección y empleados de la entidad será más difícil de identificar por el auditor de cuentas; de hecho aún cuando desarrollen procedimientos de auditoría para identificar situaciones de fraudes e irregularidades, no se puede partir de la premisa de que tales se puedan identificar con los mismos niveles de garantía que una incorrección debida a un error involuntario. Ante esta situación se plantea la siguiente cuestión:

C.16. ¿Debe ser responsable el auditor de cuentas de las incorrecciones materiales de los estados financieros originadas por fraudes de la dirección o empleados de la entidad?

El objetivo de la auditoría de cuentas es identificar las incorrecciones materiales (significativas) de los estados financieros, y para tal fin se realizará procedimientos de auditorías para identificar las incorrecciones que de manera individual sean materiales (o significativas), así como aquellas incorrecciones que por agregación con otras pudieran ser materiales (o significativas) que denomina las NIA.ES denomina “incorrecciones no significativas”.

Dice las NIA.ES que el auditor de cuentas deberá acumular las incorrecciones significativas (materiales) y no significativas (es decir, llevar una relación de todas estas incorrecciones), y de manera novedosa exige al auditor de cuentas que comunique al nivel jerárquico adecuado de la dirección de la empresa para que sean corregidas todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, es decir tanto las significativas como las no significativas (las que por agregación pudieran llegar a ser significativas o materiales).

Si la auditoría de cuentas se lleva acabo asumiendo un riesgo de no identificar incorrecciones materiales (es decir significativa), aún mayor será la posibilidad de no identificar incorrecciones no significativas (las que por

agregación con otras pudieran ser significativa o material). En esta situación cabe plantear la siguiente cuestión:

C.17 Si con posterioridad a la emisión del informe de auditoría se pone de manifiesto “incorrecciones no significativas”, que no llegan a ser materiales, y no han sido identificadas y comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, ¿en qué medida cabe exigir responsabilidad al auditor de cuentas?

Y ya por último, con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuenta, cabe plantear la siguiente cuestión:

C.18 ¿En qué medida considera conveniente que se incluya en los informes de auditoría información sobre la materialidad tenida en cuenta por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo?

Para analizar estas cuestiones se ha considerado que la aplicación de la metodología Delphi es una técnica muy útil en un estudio de carácter exploratorio como el que se pretende realizar, tal como se ha expuesto en el apartado anterior, pero sin pretender llegar a un nivel de consenso entre los expertos, dado que algunas de estas cuestiones pueden ser muy controvertidas en el ejercicio profesional de la auditoría de cuentas.

9.2. Diseño y validación del cuestionario.

Para recabar la opinión del grupo de expertos sobre las cuestiones objeto de análisis mediante la metodología Delphi, se elaboró un cuestionario con preguntas en las que el experto tenía que contestar cada pregunta asignando un valor entero comprendido entre 1 y 5 puntos, en función de su grado de acuerdo o desacuerdo, mayor o menor relevancia o importancia que otorgue a la cuestión; es decir se utilizó una escala Likert de forma que fuera posible su tratamiento estadístico posterior.

El cuestionario se estructuró en 4 partes; en la 1ª parte, las preguntas versaban

sobre la delimitación de la materialidad de las incorrecciones de los estados financieros en la medida que va a ser el valor que determine el riesgo de error de auditoría, a continuación en la 2ª parte, se preguntaba sobre aspectos relacionado con la valoración del riesgo de incorrección material, el riesgo de detección y el riesgo de auditoría, para luego en la 3ª parte, tratar sobre la relación entre la valoración de riesgo de auditoría y el enfoque de los procedimientos de auditoría y su relación con la aplicación de métodos estadísticos, y para concluir en la 4ª parte del cuestionario se recababa la opinión del experto sobre los aspectos relacionados con la responsabilidad del auditor de cuentas. El número de pregunta incluida en el cuestionario fue de 50 preguntas.

Para confirmar la estabilidad del cuestionario diseñado se empleó el procedimiento de “test-retest”, que consiste en que el mismo cuestionario sea contestado en dos ocasiones por los mismos sujetos, dejando un intervalo de tiempo entre la primera respuesta (test) y la segunda repuesta (retest). Después se calcula el coeficiente de correlación de Pearson entre las puntuaciones de ambas respuesta y el resultado obtenido será el coeficiente de fiabilidad del cuestionario, o coeficiente de estabilidad, al servir de indicador de hasta qué punto son estables las mediciones realizadas durante la primera aplicación del test y la segunda.

La elección del intervalo de tiempo que debe mediar entre la primera aplicación del cuestionario (test) y la segunda aplicación (retest) va a depender del tipo de cuestionario y las cuestiones que se pretenda realizar. Si se dejar transcurrir un espacio de tiempo excesivo entre ambas aplicaciones puede verse influenciada la validez interna del cuestionario por posibles influencias externas a la que pueden estar expuestos los sujetos durante ese intervalo, y que pueden afectar a su desempeño en la segunda aplicación; y por el contrario una aplicación demasiado apresurada del retest podría afectar igualmente a la validez interna, en este caso por los posibles efectos del recuerdo reciente de la primera aplicación.

De este modo, mediante este método “test-retest” se validó el cuestionario recabando que fuere respondido 2 veces por 3 profesionales con conocimientos y

experiencia suficientes en el ámbito de las finanzas y contabilidad, así como de la auditoría de cuentas, para que entendiese de manera razonable el contenido de las preguntas del cuestionario, pero sin reunir el perfil de experto que luego se va a describir en el punto siguiente. El intervalo de tiempo que medió entre ambas respuestas de estas personas fue de entre 3 y 5 días que consideramos razonable para dar objetividad a los resultados de la prueba de validación del cuestionario.

El coeficiente de correlación de Pearson de las contestaciones dadas al cuestionario en el Test y Restest (coeficiente de estabilidad) fue de 0,84.

El cuestionario junto con las cartas de remisión que se utilizaron en el proyecto se adjunta como Anexo 1. La redacción de algunas de las preguntas del cuestionario utilizado en la 2º ronda se modificó ligeramente para aclararlas.

9.3. Grupo de expertos.

Para la elección de los expertos participantes en este estudio se consideró que el perfil más idóneo se correspondía a **auditores de cuentas ejercientes con una experiencia profesional de al menos de 10 años**, considerando que la selección fuera equilibrada entre profesionales que desempeña su labor en empresas multinacionales, así como en empresas de auditoría de carácter nacional o regional o a título individual.

Se contactó con 14 auditores de cuentas que reunían este perfil profesional para solicitarles que participaran en esta investigación, de los cuales correspondieron a participar 10.

El nombre de los expertos que participaron y su experiencia profesional se detalla a continuación:

Apellidos, Nombre	Años de experiencia profesional como auditor
Armada Villalta, Juan Antonio	20
Calvo Rodríguez, José Ángel	24
Celada Ramos, Ricardo	27
De la Peña Sierra, José Miguel	11
Farfan Manzanares, Jose Antonio	20
Ferrer Martin, Maria Lourdes	25
Ferrera Cordero, Roberto	20
Garcia Peña, Antonio Jesús	25
Redondo López, Víctor	15
Samper Segovia, Maria	16

Los años de experiencias en el ejercicio de la auditoría de cuentas del grupo de expertos que participaron en la investigación abarca desde 11 años, el que menos experiencia acumula, a 27 años el de mayor experiencia, correspondiendo una experiencia media de 20 años.

Los expertos que participaron en el proyecto, en alguna etapa de su trayectoria profesional han ejercido la auditoría de cuentas en organizaciones multinacionales con diversas categorías profesionales (jefes de equipos, gerentes o socios), y en la actualidad 3 expertos continúan prestando servicios profesionales en organizaciones multinacionales.

9.4. Respuestas a los cuestionarios e integración de las opiniones de los expertos.

A los expertos participantes en el proyectos se les envió el cuestionario junto con la carta de remisión con las instrucciones necesarias para cumplimentarlo (estos documentos se incluye en el anexo 1).

Se obtuvieron las respuestas de los 10 expertos y se procedió a integrar las respuestas individuales en una estimación grupal, para lo cual se tabularon los valores y se calcularon como medidas de tendencia central la media aritmética y la mediana para cada una de las preguntas del cuestionario, y como medidas de dispersión de la media aritmética se calcularon la desviación típica y el coeficiente de variación (relación entre la desviación típica y la media aritmética), y como medida de dispersión de la mediana se calculó el rango intercuartilico, así como la proporción del RIC y la mediana. La tabulación de las respuestas dadas por los expertos al cuestionario en la primera ronda, y las medidas de tendencia central y dispersión calculadas para cada ítem se incluyen en el Anexo 2.

Tras analizar las respuestas dadas por los expertos al cuestionario en la primera ronda, se consideró oportuno modificar ligeramente la redacción de algunas de las preguntas del cuestionario para que se entendiera de manera más clara.

Se procedió a remitir por segunda vez el cuestionario a los expertos solicitándoles que confirmaran o modificaran sus respuestas dadas la primera vez conociendo la respuesta estadística integrada de los expertos, considerando como valores más idóneos que fueren conocidos por los expertos la media aritmética y la desviación típica de cada una de las preguntas.

Las respuestas dadas por los expertos a algunas de las preguntas presentan una relevante variabilidad, pero no se consideró adecuado que la medida de tendencia central que se fuese a poner en conocimiento de los expertos obviara los valores extremos dados por algunos de ellos en la primera ronda, teniendo en cuenta, además que se estaba utilizando una escala de corto recorrido (de 1 a 5). Por este motivo se incluyó en el cuestionario de la 2ª ronda remitido a los expertos la media aritmética y desviación típica de las respuestas dadas por los expertos en la primera ronda (el cuestionario utilizado en esta 2ª ronda, así como la carta de remisión se incluye en el Anexo 1).

Los 10 expertos contestaron el cuestionario en esta segunda ronda. La

tabulación de las respuestas recibida, así como los cálculos de las medidas centrales y de dispersión de estas respuestas se incluyen en el Anexo 3.

En los Anexos 4 a 6 se incluyen tablas analizando las repuestas dadas por los expertos en la primera y en la segunda ronda a cada una de las preguntas; en concreto: en el Anexo 4 se incluye una tabla comparando la media aritmética, la desviación típica y el coeficiente de variación; en el Anexo 5 se incluye una tabla comparando la mediana, el recorrido intercuatílico, y la relación entre el recorrido intercuatílico y la mediana; y en el Anexo 6 se incluye la distribución de las valoraciones dadas por los expertos a cada ítem en la primera y en la segunda ronda.

En las valoraciones dadas en algunas de las preguntas en la primeras ronda se observa una significativa variabilidad en las respuestas de los expertos que en general se reduce en alguna medida en las valoraciones dadas en la segunda ronda tras conocer las respuestas integrada del grupo de experto en la primera ronda.

Tomando como referencia el coeficiente de variación (relación entre la desviación típica y la media aritmética) para medir dicha variabilidad de las valoraciones dada, en la primera ronda oscila entre valor mínimo de 0,09 y un valor máximo de 0,74, correspondiendo un valor medio para el conjunto de los 50 ítems de 0,35, mientras que en la segunda ronda dicho coeficiente de variación oscila entre un valor mínimo de 0,06 y un valor máximo de 0,58, correspondiendo un valor medio de 0,27 para el conjunto de las 50 ítems.

De este modo, en las respuestas dada por los expertos en la segunda ronda se ha conseguido un mayor grado de consenso en la medida que se ha reducido de manera generalizada la variabilidad de las valoraciones dada por los expertos a las preguntas del cuestionario, de este modo las repuestas de la segunda ronda son más representativas.

Dado el carácter exploratorio de esta investigación, cuyo objetivo

fundamental es recabar la opinión del grupo de experto sobre las cuestiones que hemos planteado, se ha considerado razonable que la iteración del proceso sea de 2 rondas. Algunas cuestiones analizadas, son de difícil concreción, y puede resultar complejo alcanzar un consenso de los expertos, aspecto éste que no se pretende en este trabajo de investigación.

Respuesta integrada del grupo de experto al cuestionario en la 2ª ronda.

A continuación se detalla las respuestas integradas dado por el grupo de expertos a cada uno de los ítems incluido en el cuestionario en la 2ª ronda, facilitando la media aritmética (m), la desviación típica (dt) y el coeficiente de variación ($v=dt/m$); en anexo se incluyen tablas con una análisis estadístico mayor.

1º PARTE: MATERIALIDAD DE LAS INCORRECCIONES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

	Pregunta	media (m)	desviación típica (dt)	coef. variación ($v=dt/m$)
P1	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,5	0,8	0,24
P2	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,3	0,8	0,25
P3	¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	2,3	0,9	0,41
P4	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	1,9	0,7	0,39

	Pregunta	media (m)	desviación típica (dt)	coef. variación (v=dt/m)
P5	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con un nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	2,1	0,9	0,42
P6	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,0	0,9	0,31
P7	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,3	0,9	0,29
P8	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,6	0,7	0,19
P9	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,9	0,9	0,22
P10	¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	4,1	0,9	0,21
P11	Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	3,2	0,6	0,20
P12	Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	2,5	0,7	0,28
P13	¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	4,1	0,6	0,14

2º PARTE: DELIMITACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA.

	Pregunta	Media	Dev. Tip	V=S/M
P14	¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	3,3	0,7	0,20
P15	Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fueran del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,6	0,5	0,14
P16	Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,6	0,5	0,11
P17	Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,9	0,3	0,06
P18	Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,7	0,7	0,14
P19	Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	3,5	0,7	0,20
P20	Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,0	0,7	0,17
P21	Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,5	0,5	0,12
P22	Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	3,9	0,9	0,22

	Pregunta	Media	Dev. Tip	V=S/M
P23	Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	3,5	0,7	0,20
P24	¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	3,8	0,9	0,24
P25	¿En qué medida considera que es adecuado el modelo $RA=RIM*RD$ para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	3,9	0,7	0,19
P26	Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	2,4	0,7	0,29
P27	Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	2,3	0,8	0,36
P28	¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	1,9	1,1	0,58
P29	¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,3	0,9	0,29
P30	¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo 90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,4	0,8	0,25
P31	Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	2,1	0,6	0,28
P32	¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,0	0,9	0,29
P33	¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,1	0,8	0,25

	Pregunta	Media	Dev. Tip	V=S/M
P34	¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,1	0,7	0,18
P35	Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración del RIM realizada por dos auditores ante una misma empresa auditar, debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,5	0,7	0,20
P36	¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-)	3,6	0,8	0,23

3º PARTE: APLICACIÓN DE METODOS ESTADÍSTICOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y VALORACIÓN DEL RIESGO.

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M
P37	Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable durante la ejecución del trabajo deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5 -sí, es totalmente adecuado-).	2,3	1,0	0,43
P38	¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5-sí, es totalmente adecuada-).	2,7	1,1	0,42
P39	¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	2,6	1,1	0,44
P40	¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales a nivel de afirmaciones o cuentas contables? (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	3,7	0,7	0,18
P41	¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son totalmente adecuado-).	3,4	0,5	0,15
P42	¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,1	0,9	0,21

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M
P43	¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,0	1,2	0,31
P44	¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,9	0,6	0,15

4º PARTE: DELIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR.

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M
P45	En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no ha sido puesta de manifiesto en su informe de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que la responsabilidad que pudiera derivarse para el auditor es de carácter objetivo? (es decir, debe responder de manera objetiva de los daños causados a los usuarios de su informe, aún habiendo actuado con diligencia profesional), (valore entre 1-no es en absoluto la responsabilidad es de carácter objetivo, y 5 -sí, es totalmente responsable con carácter objetivo-).	3,5	1,0	0,28
P46	En la situación expuesta en la pregunta anterior (incorrecciones materiales no puesta de manifiesto en el informe de auditoría), si el auditor de cuentas ha realizado una correcta valoración del RIM y ha realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,3	1,1	0,32
P47	En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,6	1,1	0,41

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M
P48	En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a "fraude" o "irregularidades" cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,2	1,0	0,47
P49	Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas y comunicadas a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,4	0,8	0,35
P50	Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).	2,8	1,1	0,41

9.5 Análisis de los resultados.

A continuación, con la información obtenida en los cuestionarios que han respondido los expertos, analizamos cada una de las cuestiones que se han planteado en este proyecto.

La materialidad como factor que va delimitar el riesgo de auditoría.

C-1. Influyen los rasgos de los usuarios de los estados financieros de una entidad, determinados por las características de la estructura de la propiedad y financiera, en la determinación de la importancia relativa o materialidad de los estados financieros por los auditores de cuentas.

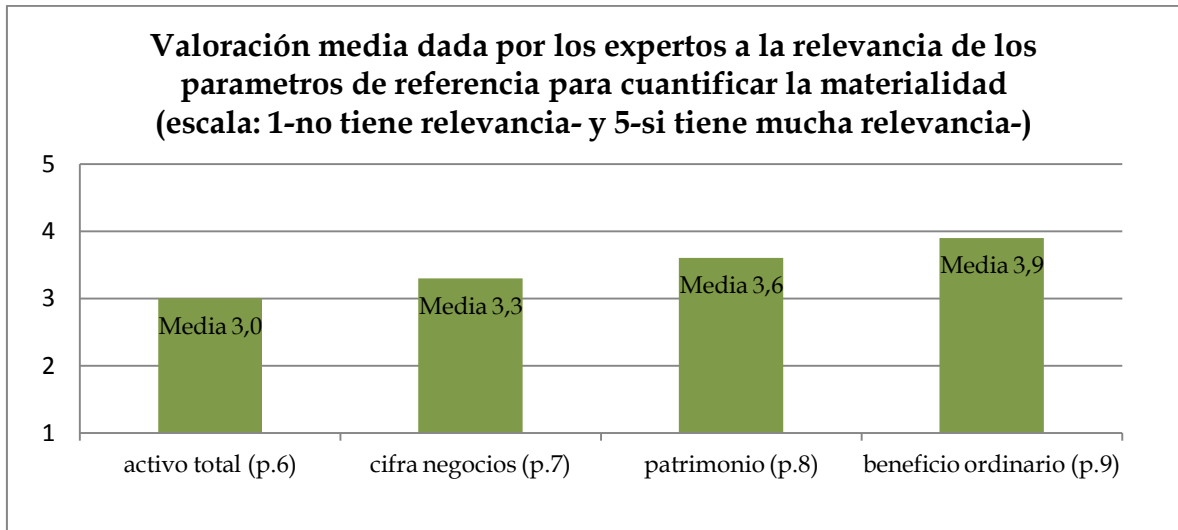
La cuantificación de la materialidad de los estados financieros de empresas de tamaño similar, tomando como referencia sus volúmenes de activos total, cifras de negocios o números de trabajadores, no tiene que ser igual según la opinión del grupo de expertos con un nivel de consenso como medio/bajo (pregunta nº 3, $m=2,3$; $s=0,8$; $v=0,41$). Por tanto, existen factores diferentes al tamaño de la empresa que inciden en la determinación cuantitativa de la materialidad.

Las características de la estructura de la propiedad y financiación de la entidad tienen influencia en la determinación de la materialidad, aunque no son aspectos determinantes en la delimitación de la materialidad, dado que la valoración dada por los expertos se sitúan en valores intermedio dentro de la escala utilizada (pregunta 1 $m= 3,5$ y pregunta 2 $m= 3,3$).

Así, el grupo de experto opina que en empresas con características societaria y financieras diferentes la determinación de la materialidad no tiene porque ser igual (pregunta 4 $m=1,9$ y 5= 2,1), aunque el nivel de consenso alcanzado lo podemos de calificar como medio/bajo ($s= 0,7$ y $0,9$; y $v= 0,39$ y $0,42$).

C-2. Qué parámetros se consideran más idóneos para la cuantificación de la materialidad de los estados financieros por los auditores de cuentas (volumen de activo total, cifra de negocios, patrimonio neto, beneficios ordinarios de la actividad).

Con respecto al parámetro de referencia más representativo para delimitar la materialidad de un modo cuantitativo, se ha considerado por el grupo de expertos que es el beneficio ordinario de la actividad (pregunta 9, $m=3,9$), luego el patrimonio neto (pregunta 8, $m=3,6$), a continuación la cifra de negocios (pregunta 7, $m= 3,3$), y en cuarto lugar el volumen de activo (pregunta 6, $m=3,0$). Todos ellos se consideran representativos porque alcanza puntuaciones en torno a 3 en una escala de 1-5, y las diferencias entre las valoraciones de cada parámetro no son relevantes en la ordenación indicada. El nivel de consenso alcanzado entre los expertos en estas cuestiones se puede de calificar como medio.



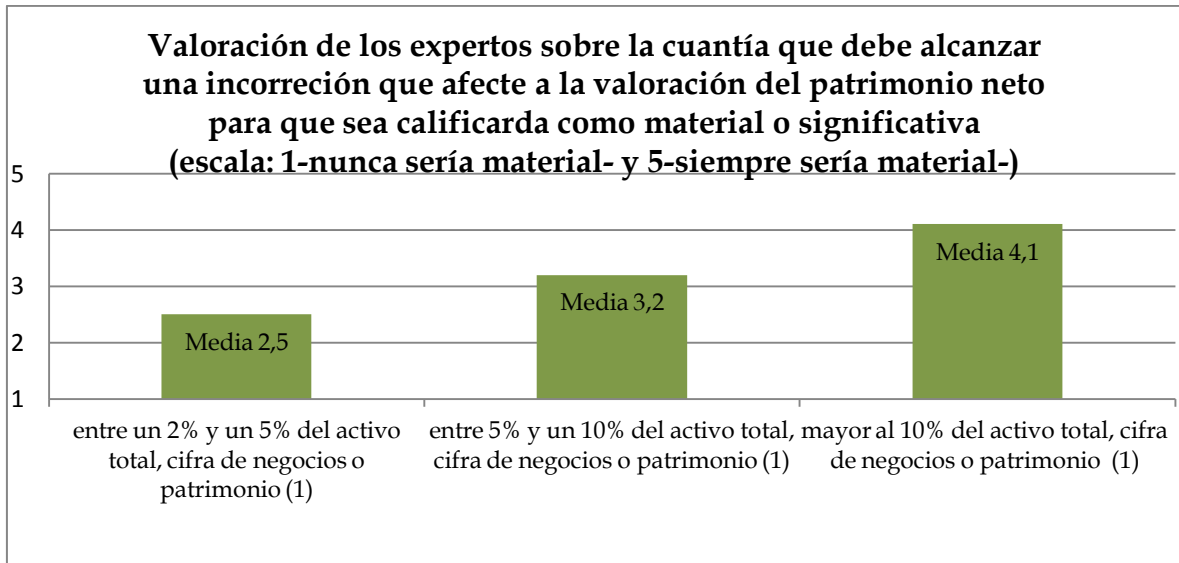
Todos estos parámetros son adecuados para cuantificar la materialidad a nivel de los estados financieros, y será las características particulares de cada una de las empresas la que delimiten el parámetro más idóneo que deba aplicarse.

C-3. ¿Qué cuantía debe alcanzar una incorrección que afecte a la valoración del patrimonio neto de una entidad para que sea calificada como material o significativa por los auditores de cuentas?

El grupo de experto opina, con un consenso medio, que una incorrección que afecte a la valoración del patrimonio neto en un importe superior del 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la cifra de materialidad se debe considerar material (pregunta 10 $m= 4,1$, $dt: 0,9$, $dt/m=0,21$).

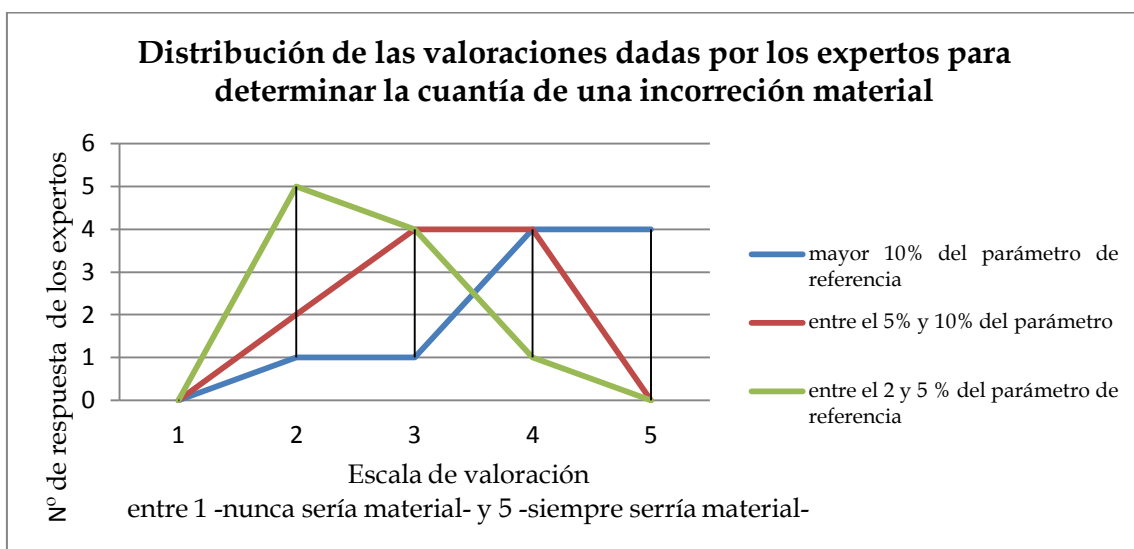
Cuando el importe de la incorrección se reduce a un valor comprendido entre el 5%-10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad, se reduce la valoración media dada por el grupo de experto a 3,2 sobre una escala 1-5 (pregunta 11 $m= 3,2$; $dt=0,6$; $dt/m=0,21$).

Y si el importe de la incorrección representa un importe comprendido entre un 2% y 5% del parámetro de referencia se tendería a considerar que no sería material desde un punto de vista cuantitativo con un nivel de consenso medio (pregunta 12 $m= 2,5$, $dt: 0,7$, $dt/m=0,28$).



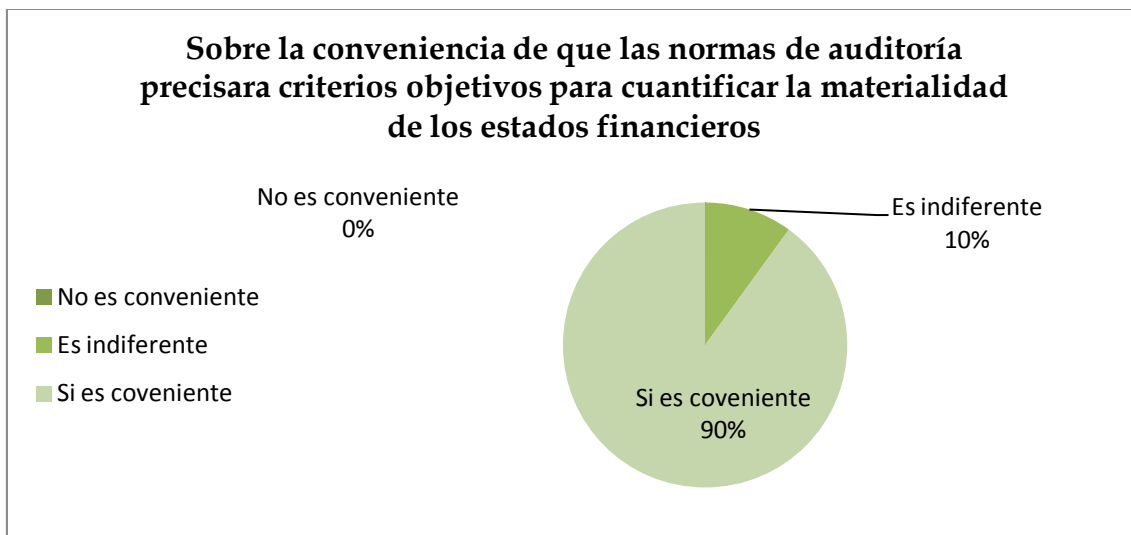
Nota 1: Los porcentajes indicados en el gráfico se refieren al parámetro más representativo tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (es decir, el importe del activo total, la cifra de negocios o patrimonio social, no se hacía referencia al beneficio ordinario de la actividad).

Existe un consenso amplio de los expertos para concluir que una incorrección que afecte al patrimonio neto en un importe mayor al 10% del parámetro tomado como más representativo para determinar la materialidad debería ser considerado en la mayoría de las ocasiones como material. A continuación se refleja la distribución de la respuestas dada por los expertos a estas cuestiones.



C-4. Deberían de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad o importancia relativa de los estados financieros las normas técnica de auditoría, aunque sea a nivel orientativo.

El grupo de expertos consideran que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la cifra de materialidad o importancia relativa de los estados financieros, aunque sea a nivel orientativo, con un nivel de consenso medio-alto (pregunta 13 $m= 4,1$, $dt: 0,6$, $dt/m=0,14$). En el gráfico siguiente se sintetiza las respuestas recibidas:

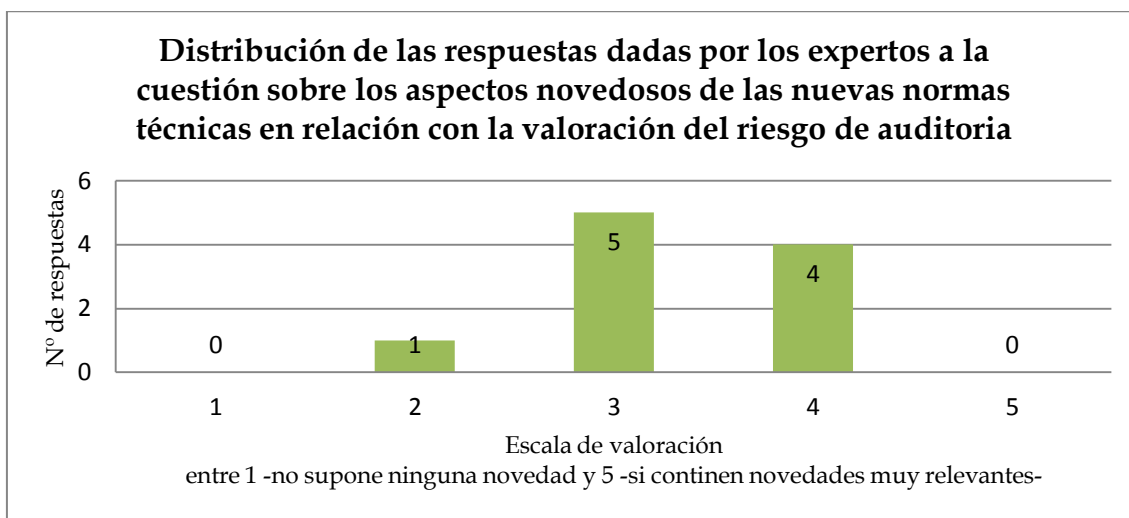


Delimitación del riesgo de auditoría.

C-5. ¿Las normas técnicas de auditoría (NIA.ES) que han entrado en vigor el 1 de enero de 2014 contemplan aspectos novedosos sobre la valoración de riesgo de auditoría y sus componentes con respecto a las normas de técnicas derogadas?

Las normas de auditoría derogadas tras la entrada en vigor de las NIA.ES consideraban que el auditor en la planificación del trabajo debería de valorar la probabilidad de error de los componentes de la información financiera y obtener una evidencia suficiente de acuerdo con dicha valoración. Las respuestas del grupo de expertos no es concluyente sobre si las nuevas normas de contabilidad tiene aspectos novedosos de manera relevante con respecto a las normas derogadas (pregunta 14 $m= 3,3$, $dt: 0,7$, $dt/m=0,20$).

En el siguiente gráfico se refleja la distribución de las respuestas que han dado los expertos a esta cuestión (pregunta 14).



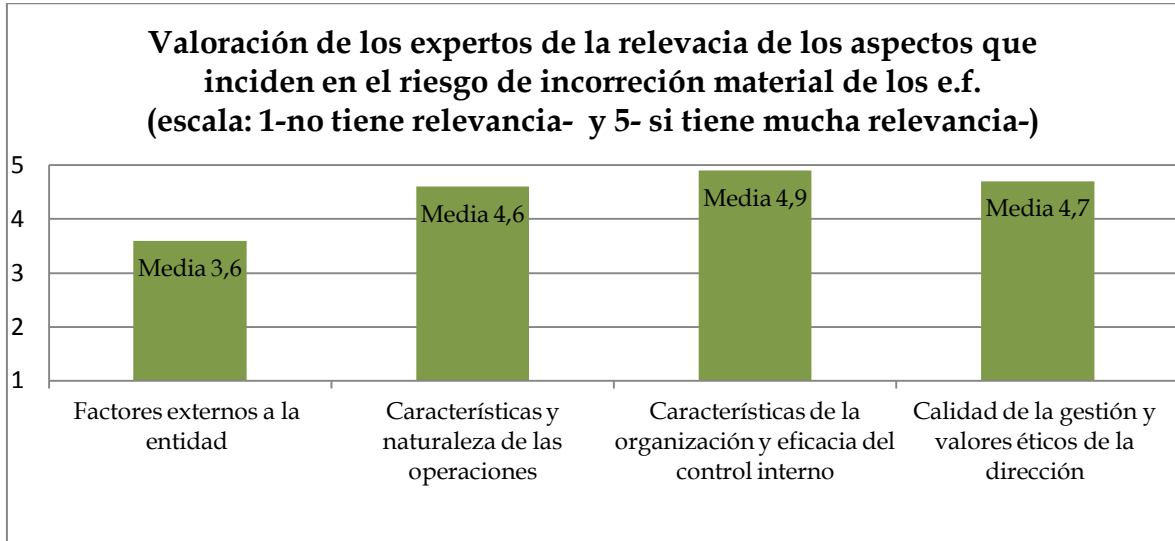
C-6. En la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros que realizan los auditores de cuentas, qué importancia otorgan a los componentes que delimitan el riesgo inherente y el riesgo de control.

Se resalta de manera significativa que las características de la organización y la eficacia del sistema de control interno tiene una mayor relevancia para la valoración del riesgo de incorrección material con un nivel de consenso muy alto (pregunta 17 $m= 4,9$, $dt: 0,3$, $dt/m=0,06$).

A la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad también se le otorga una relevancia significativa con un nivel de consenso alto (pregunta 18 $m= 4,7$, $dt: 0,7$, $dt/m=0,14$).

Los aspectos externos relacionados con el entorno de la entidad que están fuera del control de ésta, influyen en la valoración del riesgo de incorrección material (pregunta 15 $m= 3,6$, $dt: 0,5$, $dt/m=0,14$), pero las características y naturaleza de las operaciones de la propia entidad tiene una mayor influencia en la valoración del riesgo de incorrección material que realiza los auditores de

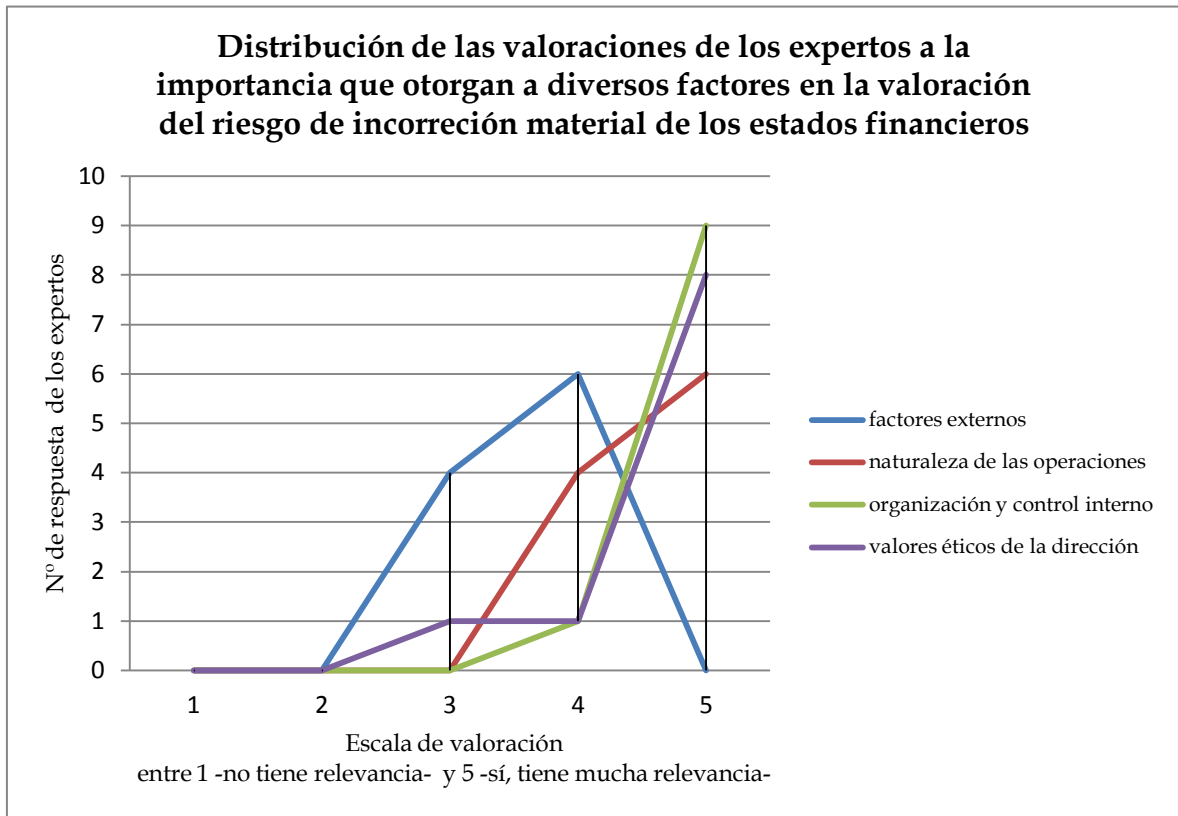
cuentas (pregunta 16 $m= 4,6$, $dt: 0,5$, $dt/m=0,11$), conclusiones éstas que se alcanzan con un nivel de consenso alto de los expertos.



De este modo los aspectos internos de la entidad (naturaleza de las operaciones, organización y sistema de control interno, y perfil de los directivos) tienen una mayor influencia en la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros frente a aspectos externos de la entidad (factores sectoriales, normativos, etc.).

Y además, y de manera muy significativa y con elevado consenso de los expertos, se otorga una importancia mucho más relevantes a los elementos que configuran el riesgo de control (características de la organización y sistema de control interno, así como calidad de la gestión de la dirección) frente a los elementos que configuran el riesgo inherente (características y naturaleza de las operaciones de la entidad, así como los factores externos que puedan incidir en la actividad de ésta).

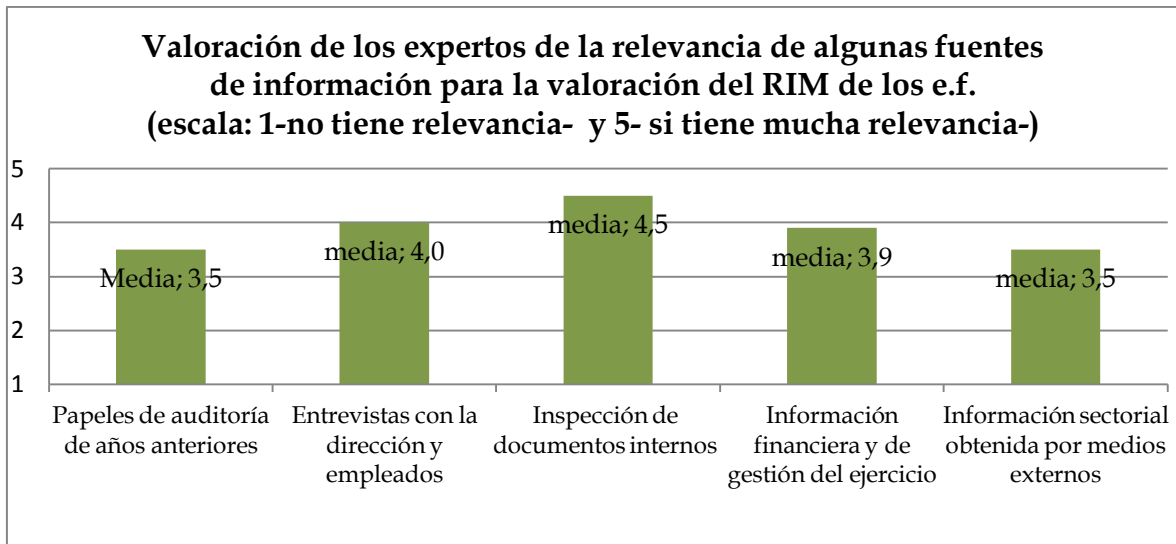
Además hay que resaltar que en estas respuestas, los expertos han alcanzado un nivel de consenso alto, con una reducida variabilidad en la valoración dada a las preguntas como se puede observar en el siguiente gráfico.



C-7. Delimitación e importancia de las fuentes de información que utiliza el auditor de cuentas para la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros.

Como fuente de información para valorar el riesgo de incorrección material, se otorga mayor importancia a la inspección o revisión de los documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones (pregunta 21 $m= 4,5$; $dt= 0,5$; $dt/m=0,12$), así como a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad (pregunta 20 $m= 4,0$; $dt= 0,7$; $dt/m=0,17$), y la información financiera y de gestión que la entidad haya preparado durante el ejercicio económico para el control de su actividad (pregunta 22 $m= 3,9$; $dt= 0,9$; $dt/m=0,22$). Menor importancia se otorga por los auditores a la información que pueda obtener sobre el sector de actividad de la entidad (pregunta 23 $m= 3,5$; $dt= 0,7$; $dt/m=0,20$).

Cabe así mismo resaltar que la información que pueda obtener del legajo de papeles de auditoría de años anteriores, no se le otorga una importancia relevante en la valoración del RIM (pregunta 19 $m= 3,5$; $dt= 0,7$; $dt/m=0,20$)

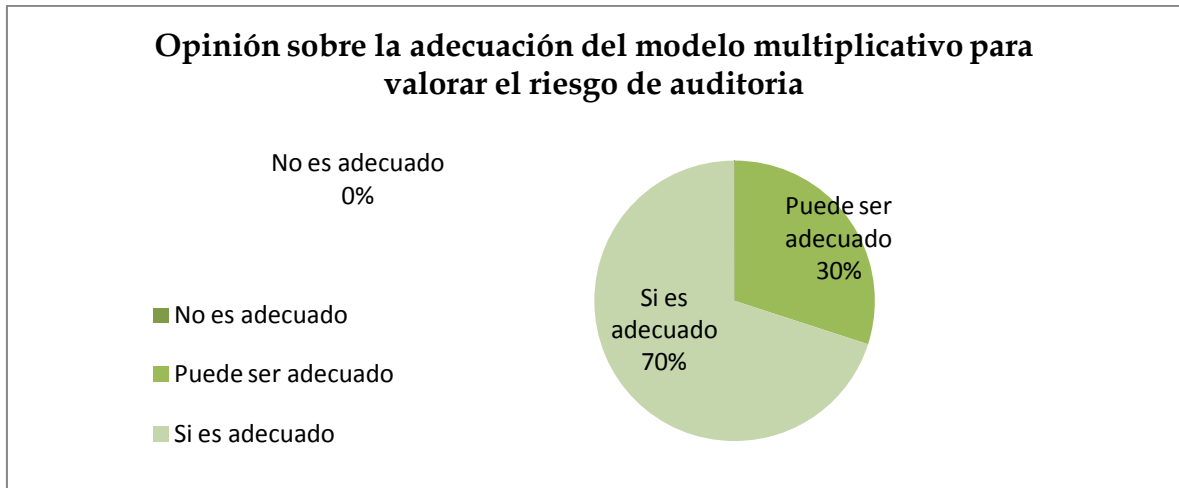


La relevancia dada por los expertos a las diferentes fuentes de información, tienen coherencia con la importancia que se ha dado a los diversos factores que intervienen en la valoración del RIM, en la medida que se ha considerado como muy relevante los aspectos relacionados con la organización y el sistema de control interno de la entidad, así como la calidad de la gestión y valores éticos de la dirección de la entidad.

C-8. Consideran los auditores de cuentas adecuado el modelo multiplicativo ($RA=RIM*RD$) para valorar el riesgo de auditoría y definir el riesgo de detección.

Podemos llegar a la conclusión, que los expertos consideran que el modelo reflejado en las NIA.ES es adecuado para valorar el riesgo de auditoría, y definir el riesgo de detección que se debe sustanciar mediante los procedimientos de auditoría durante la realización del trabajo de campo que el auditor de cuentas llevará a cabo (pregunta 25 $m= 3,9$; $dt= 0,7$; $dt/m=0,19$).

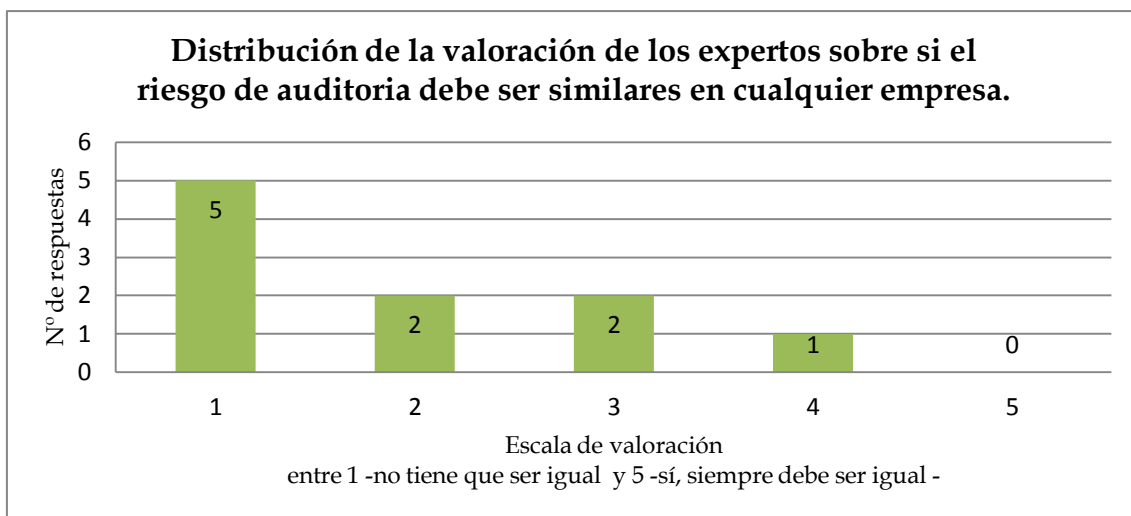
En el siguiente gráfico se refleja la opinión dada por los expertos a esta cuestión:



Nota: se ha asignado las respuestas a la pregunta 24 del siguiente modo, “no adecuado” las respuestas con una valoración de 1 y 2, “puede ser adecuado” respuestas con una valoración 3, “si es adecuado” respuestas con una valoración de 4 y 5.

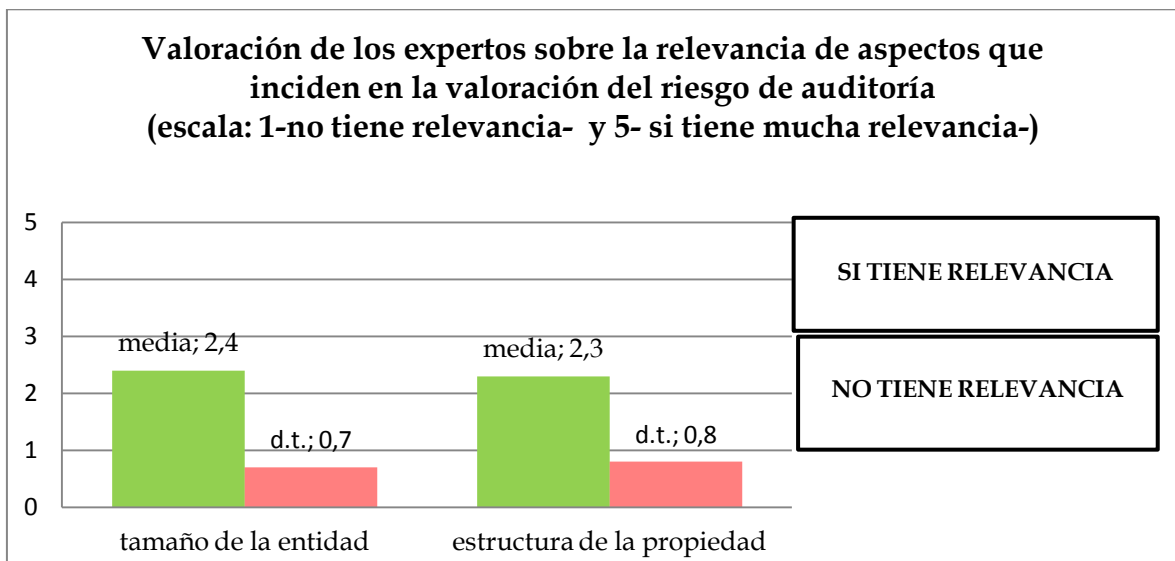
C-9. ¿Debe ser homogéneo el nivel de riesgo de auditoría en cualquier entidad, o se ve influenciado por las características de la entidad auditada, por ejemplo su tamaño o su estructura societaria?

Los expertos opinan que el nivel de riesgo de auditoría que tiene que asumir el auditor de cuentas (o su valor complementario, el nivel de seguridad que debe obtener) no tiene que ser igual en todas las empresas, aunque con un nivel de consenso bajo (pregunta 28 $m= 1,9$; $dt= 1,1$; $dt/m=0,58$), a continuación se representa la distribución de las respuestas que han dado los expertos sobre esta cuestión.



Tras esta respuesta del grupo de expertos a esta cuestión, cabe a continuación preguntar, qué factores son los que inciden en la determinación del nivel de riesgo de auditoría que debe ser asumido en una auditoría de cuentas. A este respecto se plantea la posible influencia en la determinación del riesgo de auditoría del tamaño de la empresa o las características de la estructura societaria de la entidad.

Las respuestas dadas por el grupo de experto no son del todo concluyentes para determinar si el tamaño de la empresa o las característica de la estructura societaria tiene relevancia para influir en la delimitación del riesgo de auditoría (pregunta 26 $m= 2,4$; $dt= 0,7$; $dt/m=0,29$), (pregunta 27 $m= 2,3$; $dt= 0,8$; $dt/m=0,36$). A continuación se representa en el siguiente gráfico la valoración media dada por el grupo de experto a estas cuestiones.



C-10. ¿Qué tipo de escala es más adecuada para reflejar la valoración subjetiva que realiza el auditor del riesgo de auditoría y sus diversos componentes?, ¿qué valoración se consideraría más adecuada para asignar a un riesgo de auditoría bajo en una escala cuantitativa?

No se muestran preferencias sobre qué tipo de escala es más adecuada para reflejar la valoración del riesgo de incorrección material y del riesgo de auditoría, una escala cualitativa o de categoría o una escala cuantitativa asignado un valor. Las respuestas dadas por el grupo de expertos no son del todo concluyentes, a este

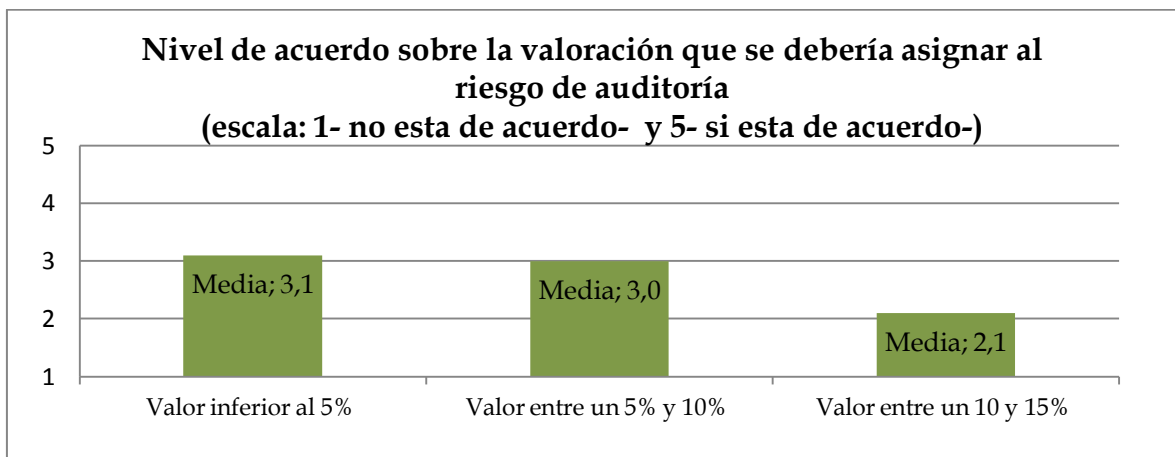
respecto se considera que una escala cualitativa es adecuada con una valoración media de 3,3 (pregunta 29 $m= 3,3$; $dt= 0,9$; $dt/m=0,29$) y a una escala cuantitativa se le asigna una valoración media de 3,4 muy similar (pregunta 30 $m= 3,4$; $dt= 0,8$; $dt/m=0,25$).

Por tanto, se puede considerar tan válida una escala cualitativa como una escala cuantitativa, por lo que llegado a este punto la cuestión siguiente sería en el caso de que se utilice una escala cuantitativa que valoración se debe asignar a un riesgo de auditoría bajo.

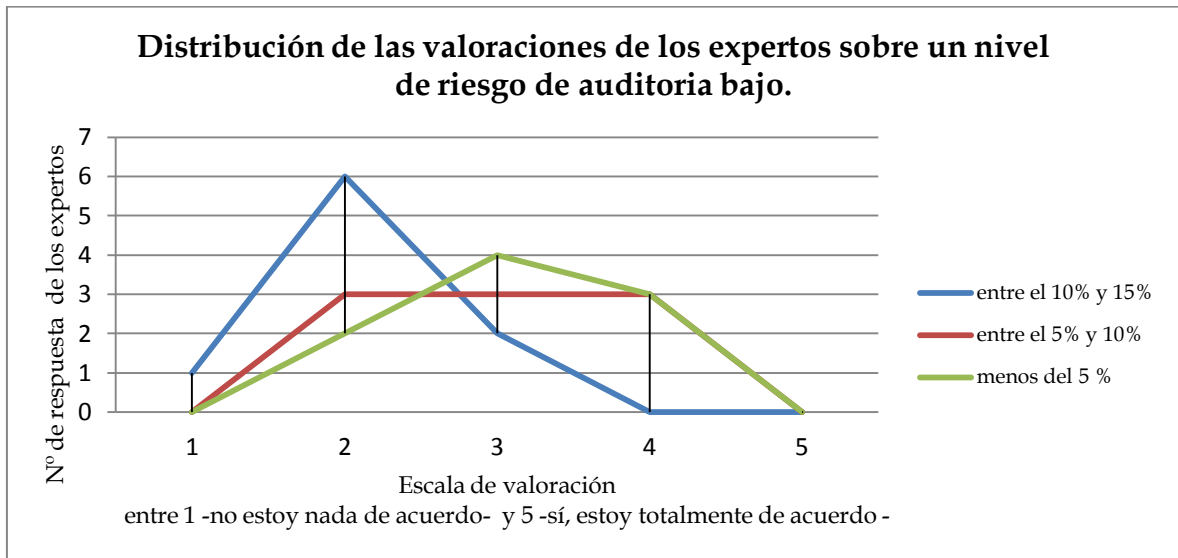
A este respecto el grupo de experto están de acuerdo, con un nivel de consenso medio, que un nivel de riesgo de auditoría bajo no debe de estar comprendido entre un valor de 10% y 15% (pregunta 31 $m= 2,1$; $dt= 0,6$; $dt/m=0,28$), por tanto, en sentido contrario podría decirse que estaría de acuerdo en asignar como máximo un nivel del 10% a un riesgo de auditoría bajo.

Pero esta afirmación no es del todo concluyente, porque el nivel de acuerdo de los expertos sobre la asignación de una valoración inferior al 10% en la determinación de un nivel de riesgo de auditoría bajo no se le asigna una valoración significativa, aproximadamente 3 (pregunta 32 $m= 3,0$; $dt= 0,9$; $dt/m=0,29$; y pregunta 33 $m= 3,1$; $dt= 0,8$; $dt/m=0,25$).

A continuación se representa estas valoraciones en el siguiente gráfico.

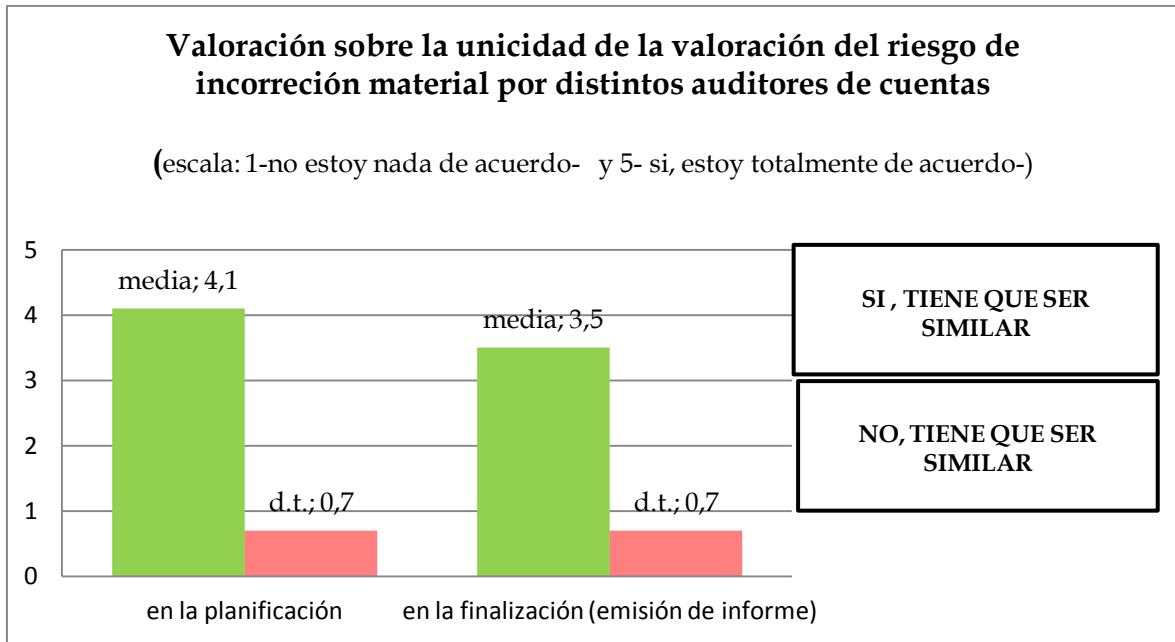


Y para mayor información sobre estas cuestiones, en el siguiente gráfico se representa la distribución de las respuestas dada por los expertos a las diferentes opciones de asignación de valoración del nivel de riesgo de auditoría bajo que se han planteado.



C-11. De acuerdo con las normas técnicas, la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros se realiza por el auditor de cuentas de acuerdo con su juicio profesional, y en tal sentido en qué medida considera que la valoración que realicen dos auditores debería ser unívoca.

Se considera por el grupo de expertos que la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros de una misma empresa que realiza dos auditores de cuentas debería ser similar y no diferenciarse de manera significativa.



Sobre la aplicación de métodos estadísticos en los procedimientos de auditoría y valoración del riesgo.

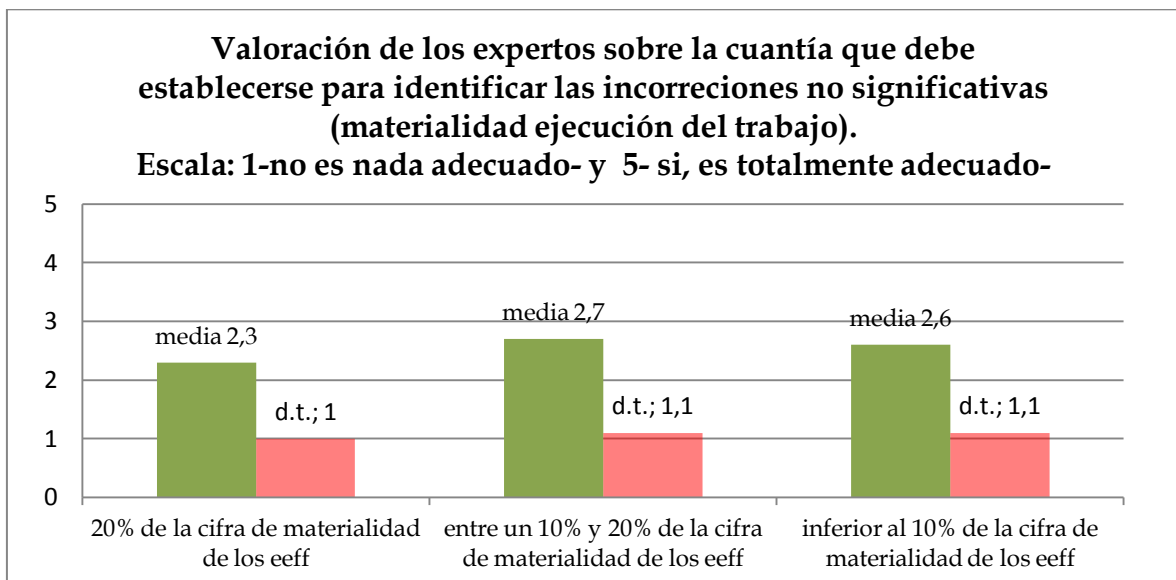
C.12. ¿Qué cuantía debería establecerse para delimitar la materialidad a efectos de ejecución del trabajo con la finalidad de identificar las incorrecciones no significativas que por agregación pudiera ser significativas.

En el momento de la planificación se debe delimitar la importación relativa de las incorrecciones que se van a considerar significativas, realizar la valoración del riesgo de incorrección material y establecer el nivel de riesgo de auditoría que se pretende alcanzar, tras lo cual se desarrolla los procedimientos de auditoría para contrastar la valoración de riesgo inicialmente realizada y dar respuestas a los mismos.

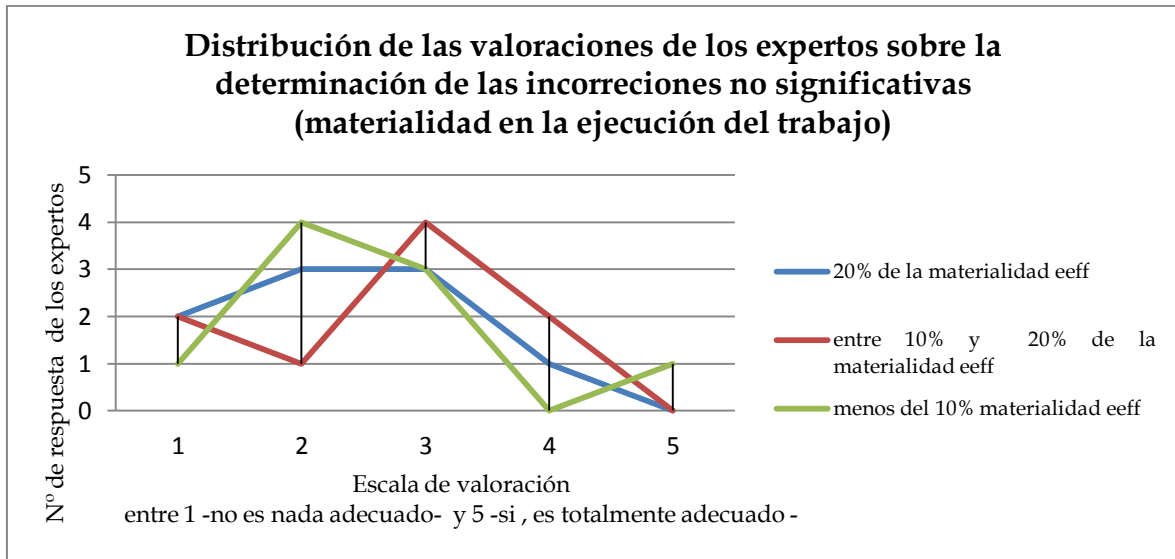
En la ejecución del trabajo, el auditor realiza procedimientos para identificar las incorrecciones significativas (materiales) y las incorrecciones no significativas de forma individual, pero que por agregación con otras sí podría llegar a ser significativas o materiales.

Una vez determinada la materialidad a nivel de los estados financieros, en qué nivel se cuantifica la materialidad de las incorrecciones que se van a ir acumulando durante la ejecución del trabajo de campo, es decir el importe de las incorrecciones no significativas.

A este respecto, se ha considerado por el grupo de experto que la materialidad en la ejecución del trabajo o cifra de las incorrecciones no significativas que se va a ir acumulando durante la ejecución del trabajo, no debe ser inferior al 20% de la cifra de materialidad de los estados financieros (pregunta 37 $m= 2,3$; $dt= 1,0$; $dt/m=0,43$); pregunta 38 $m= 2,7$; $dt= 1,1$; $dt/m=0,42$); pregunta 39 $m= 2,6$; $dt= 1,1$; $dt/m=0,44$). Por tanto, en sentido contrario, tenemos que considerar que se debe asignar un valor superior al 20% de la cifra de materialidad de los estados financieros a la materialidad en la ejecución del trabajo de campo, aunque los resultados no son del todo concluyentes en esta cuestión.



A continuación se resalta en un diagrama la distribución de las respuestas que han dado los expertos a estas cuestiones.



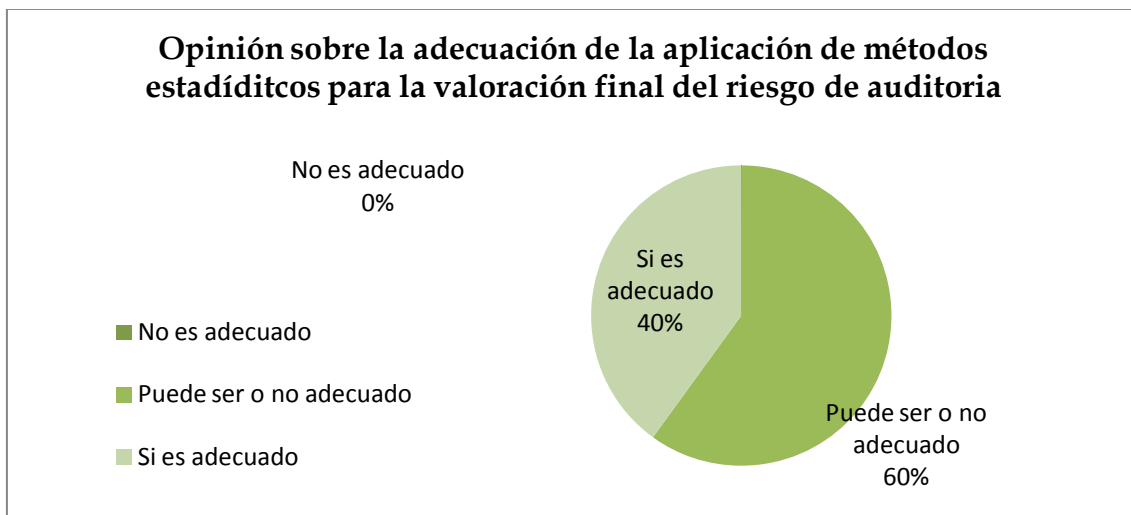
Del análisis de este diagrama podemos reseñar que cuando se pregunta si es adecuado establecer la materialidad en la ejecución del trabajo en un “10% o menos de la materialidad a nivel de eeff”, la valoración que recibe un mayor número de respuesta de los expertos es 2 con 4 repuesta (moda) y luego la valoración 3 con 3 respuesta; y cuando se pregunta si es adecuado establecer la materialidad en la ejecución del trabajo “entre 10% y 20% de la materialidad a nivel de eeff”, la valoración que recibe un mayor número de respuesta de los expertos es 3 con 4 respuesta (moda).

Con esto queremos decir que parece tender la opinión de los expertos a considera que la materialidad en la ejecución del trabajo debería establecerse entre 10% y 20% de la materialidad a nivel de los estados financieros, a efectos de poder identificar las incorrecciones no significativas que individualmente no sería materiales, pero por agregación con otras si podrían ser significativas.

Ahora bien, este análisis que se realiza en absoluto puede ser concluyente, y los resultados que hemos obtenidos confirma una impresión de lo poco definido y delimitado que está este concepto en las normas de auditoría, lo que hace que cada auditor de cuentas tenga una amplia discrecionalidad para aplicar su juicio profesional en la delimitación de este importe.

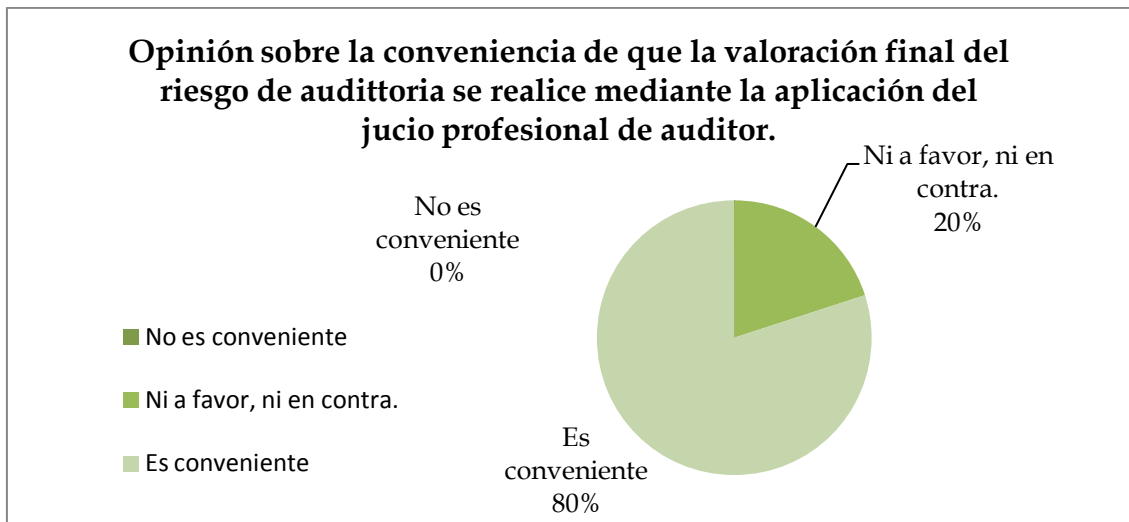
C.13. En qué medida considera que la aplicación de métodos estadísticos son útiles para cuantificar el riesgo de auditoría final tras la ejecución de los procedimientos de auditoría.

La respuesta estadística dada por el grupo de expertos no es determinante para concluir si la aplicación de los métodos estadísticos son útiles para la cuantificación del riesgo de auditoría final (pregunta 41 $m= 3,4$; $dt= 0,5$; $dt/m=0,15$). En el gráfico siguiente se refleja la ponderación de las respuestas dada a esta cuestión.



C.14. ¿En qué medida debe predominar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del riesgo de auditoría?

Al hilo de la pregunta anterior, y como complemento a la misma, existe un nivel de consenso alto entre los expertos para considerar que la valoración del riesgo de auditoría final debe realizarse por el auditor predominando su valoración subjetiva mediante la aplicación de su juicio profesional (pregunta 44 $m= 3,9$; $dt= 0,6$; $dt/m=0,15$).



Sobre la delimitación de la responsabilidad del auditor.

C.15 ¿El auditor de cuentas, ante una incorrección material de los estados financieros auditados no identificada y en consecuencia no puesta de manifiesto en su informe alertando a los usuarios, debe responder de los daños causados a éstos con carácter objetivo o sólo en el caso de no haber realizado su actuación profesional de manera diligente?

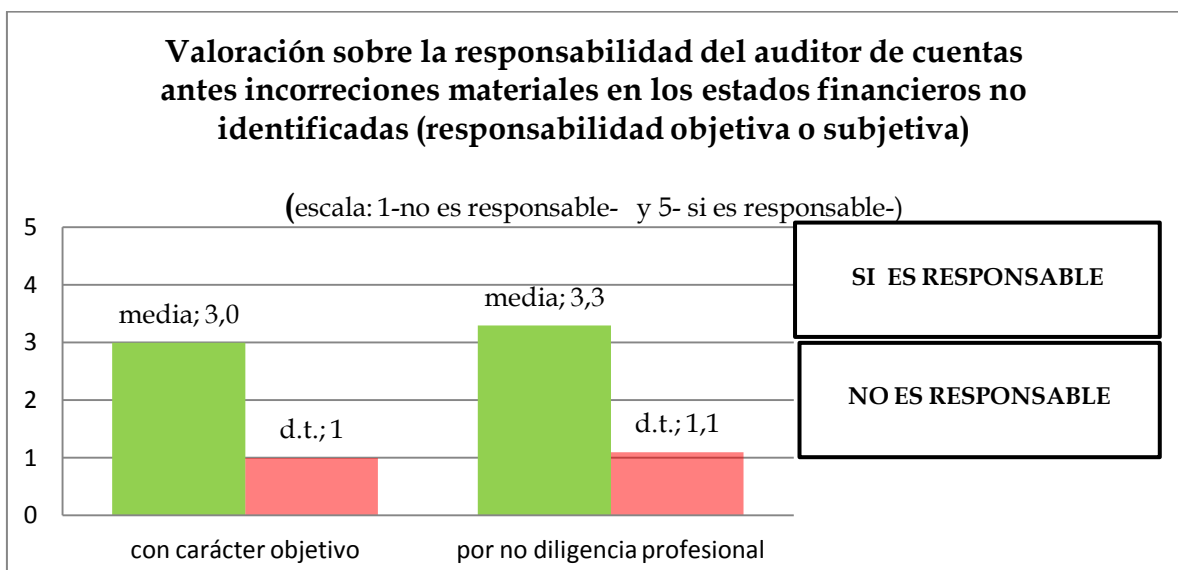
El auditor de cuentas debe obtener una seguridad razonable de que los estados financieros auditados están libres de incorrecciones materiales, pero no puede tener una certeza total a este respecto.

Un auditor de cuenta puede concluir su trabajo sin identificar, y en consecuencia informar a los usuarios, de incorrecciones materiales contenidas en los estados financieros, y haber realizado el encargo con una diligencia profesional correcta, obteniendo un nivel de seguridad razonable, y en consecuencia asumiendo un riesgo de auditoría normal.

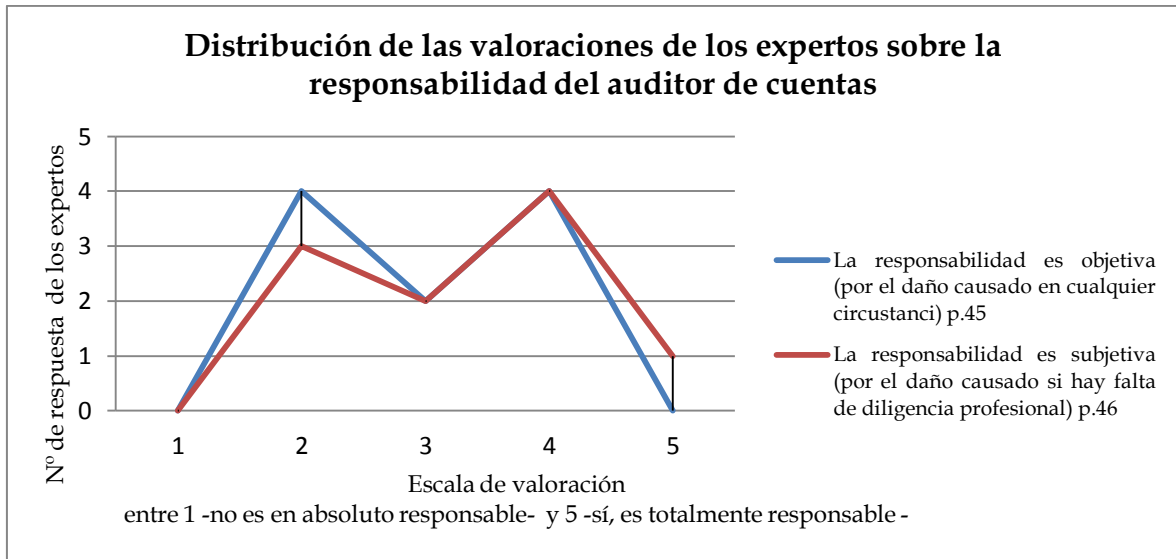
Si finalmente se pone de manifiesto que existen incorrecciones materiales, ante esta situación el auditor de cuentas debe responder de los daños causados a los usuarios de los estados financieros auditados que han confiado en una

información incorrecta (responsabilidad objetiva), o por el contrario no debe responder porque ha actuado con diligencia profesional.

Las respuestas del grupo de experto a estas cuestiones no ha sido determinante, la valoración media final no se ha situado de manera clara en los extremos de la escala de valoración utilizada, se ha situado en torno a los valores medio y con unos niveles de consenso medio (pregunta 45 $m= 3,0$; $dt= 1,0$; $dt/m=0,33$; y pregunta 46 $m= 3,3$; $dt= 1,1$; $dt/m=0,32$).

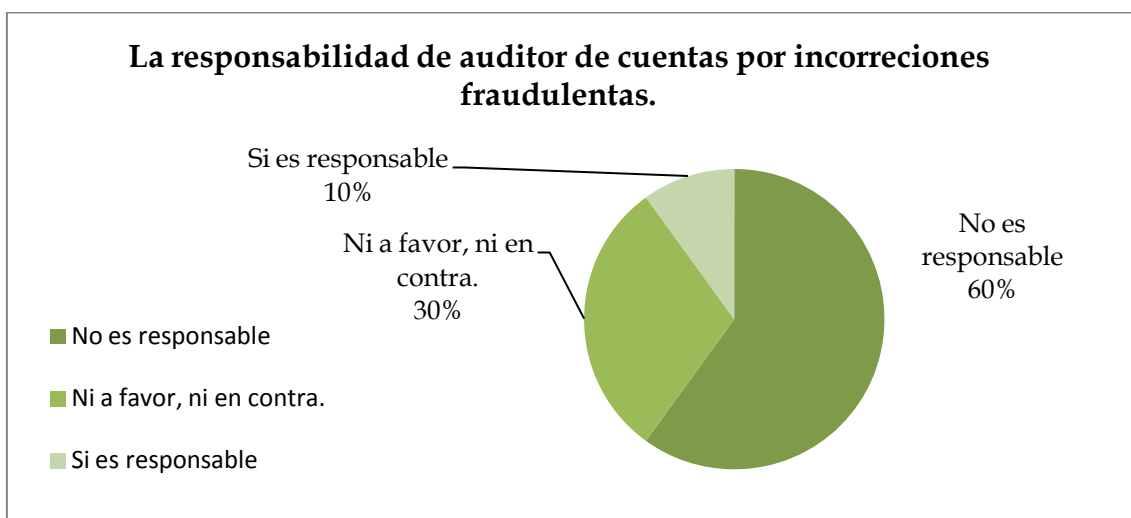


Para mayor detalle de las respuestas dadas a estas cuestiones, a continuación se incluye un gráfico con la distribución de las respuestas dada por los expertos sobre si considera la responsabilidad de carácter objetivo o subjetivo, en el cual se puede observar la formación de subgrupos en los que unos piensas que la responsabilidad puede ser de carácter objetivo, y otro subgrupo no.



C.16. ¿Debe ser responsable el auditor de cuentas de las incorrecciones materiales de los estados financieros originadas por fraudes de la dirección o empleados de la entidad?

El grupo de expertos opinan que el auditor de cuentas no debe ser responsable ante incorrecciones materiales de los estados financieros que se hayan producido de manera intencionada por la dirección o empleados de la entidad, y que no haya sido identificada e informada por éste (pregunta 48 $m= 2,2$, $dt: 1,0$, $dt/m=0,47$).



C.17 Si con posterioridad a la emisión del informe de auditoría se pone de manifiesto incorrecciones no significativas, que no llegan a ser materiales, y no han sido identificadas y comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, ¿en qué medida cabe exigir responsabilidad al auditor de cuentas?

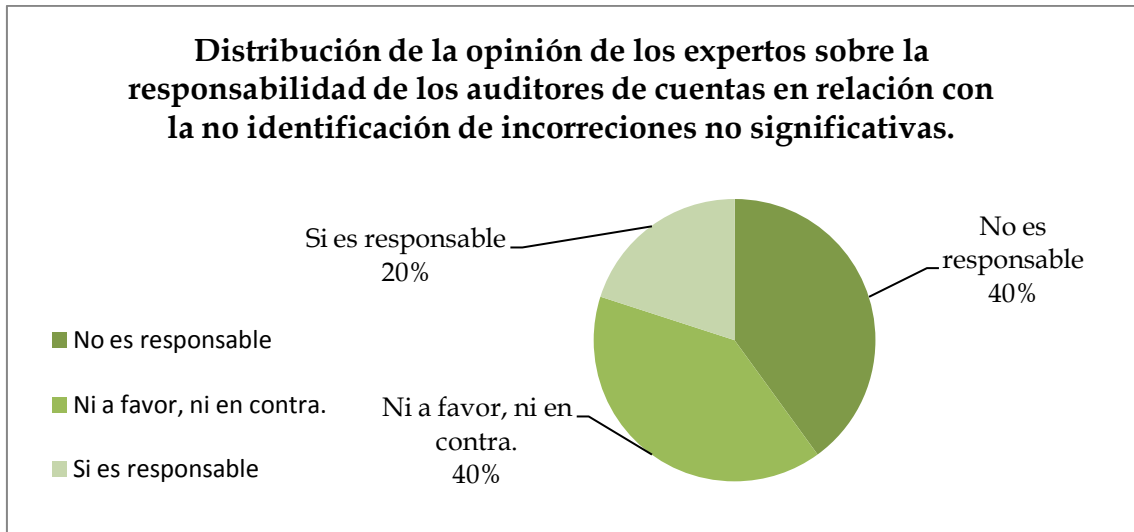
En la ejecución de los procedimientos de auditoría durante el trabajo de campo, el auditor de cuentas debe establecer un nivel o alcance inferior a la cifra de materialidad a nivel de estados financieros, con la finalidad de identificar incorrecciones que no siendo significativas o materiales de manera individual, si pudieran serlo por agregación con otras incorrecciones; es los que las NIA.ES denomina “incorrecciones no significativas”.

Las NIA.ES dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las “incorrecciones no significativas” con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores.

El objetivo del auditor de cuentas es dar una seguridad razonable a los usuarios de los estados financieros auditados, que éstos están libres de incorrecciones materiales. Seguridad razonable, que no puede ser certeza, y en consecuencia se define el riesgo de auditoría como la posibilidad de que el auditor emita una opinión inadecuada habiendo incorrecciones materiales en los estados financieros, es decir no ha identificado incorrecciones materiales o significativas.

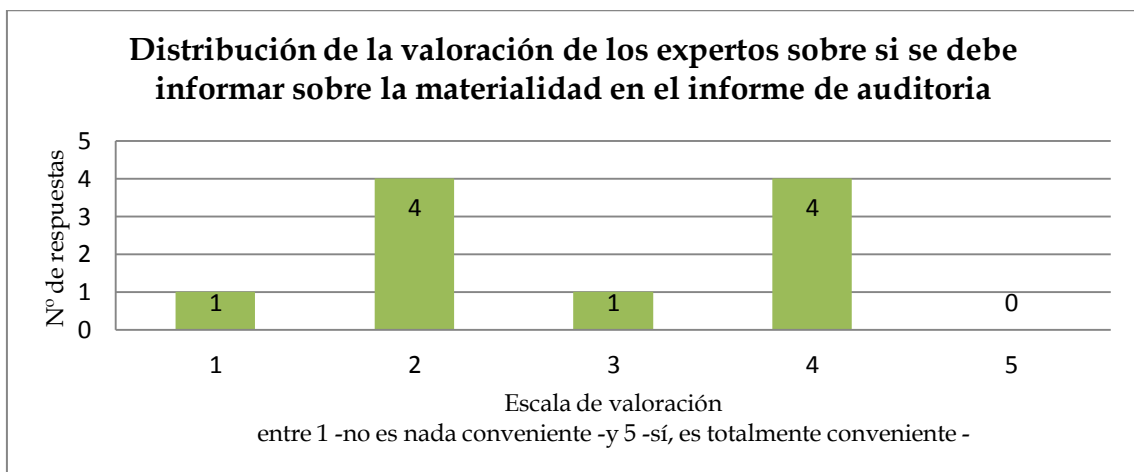
De este modo, más posible aún será que en el caso de que existieran “incorrecciones no significativas”, que no fueran materiales de manera agregada, estas pudieran no ser identificadas por el auditor de cuentas y en consecuencia no comunidad a la dirección de la entidad.

Ante esta situación que responsabilidad cabe exigir al auditor de cuentas. La opinión del grupo de experto, se decanta por considerar que no cabe exigir responsabilidad con un nivel de consenso medio (pregunta 49 $m= 2,4$; $dt: 0,8$; $dt/m=0,35$).



C.18 ¿En qué medida considera conveniente que se incluya en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo?

Las respuestas del grupo de expertos a esta cuestión no son concluyentes. A continuación se representa la distribución de las respuestas dada, en la que podemos observar que se ha formado dos subgrupos de 5 expertos cada uno, en los que uno de los subgrupo opina que sí sería conveniente informar sobre la materialidad (y el riesgo de auditoría asumido) en los informe de auditoría con la finalidad de clarificar las expectativas del usuario de las cuentas anuales; y por el contrario, el otro subgrupo, también formado por 5 expertos, consideran que no sería conveniente incluir esta información en el informe de auditoría (pregunta 50 m= 2,8, dt: 1,1, dt/m=0,41).



3º PARTE: CONCLUSIONES Y SÍNTESIS.

En la siguiente tabla se sintetiza las respuestas a las cuestiones que se han planteado en la investigación Delphi que se ha realizado:

Cuestión planteada	Respuesta
<p>C-1. Influyen los rasgos de los usuarios de los estados financieros de una entidad, determinados por las características de la estructura de la propiedad y financiera, en la determinación de la importancia relativa o materialidad de los estados financieros por los auditores de cuentas.</p>	<p>Las características de la estructura de la propiedad y financiación de la entidad tienen influencia en la determinación de la materialidad; en empresas de similar tamaño con características societarias y financieras diferentes, se puede determinar la materialidad de forma diferente.</p>
<p>C-2. Qué parámetros se consideran más idóneos para la cuantificación de la materialidad de los estados financieros por los auditores de cuentas (volumen de activo total, cifra de negocios, patrimonio neto, beneficios ordinarios de la actividad).</p>	<p>Todos estos parámetros se consideran representativos. Las valoraciones de cada parámetro no han sido relevantes para establecer un orden entre ellos.</p> <p>Estos parámetros se consideran adecuados para cuantificar la materialidad, será las características particulares de cada empresa la que delimiten el parámetro más idóneos que deba aplicarse.</p>
<p>C-3. ¿Qué cuantía debe alcanzar una incorrección que afecte a la valoración del patrimonio neto de una entidad para que sea calificada como material o significativa por los auditores de cuentas?</p>	<p>Una incorrección que afecte a la valoración del patrimonio neto en un importe entre un 5%-10% del parámetro que se haya tomado como referencia más representativa para determinar la materialidad se debe considerar una incorrección material o significativa.</p>

Cuestión planteada	Respuesta
C-4. Deberían de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad o importancia relativa de los estados financieros las normas técnica de auditoría, aunque sea a nivel orientativo.	Las normas técnicas de auditoría deberían de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la cifra de materialidad o importancia relativa de los estados financieros, aunque sea a nivel orientativo.
C-5. ¿Las normas técnicas de auditoría (NIA.ES) que han entrado en vigor el 1 de enero de 2014 contemplan aspectos novedosos sobre la valoración de riesgo de auditoría y sus componentes con respecto a las normas de técnicas derogadas?	Las respuestas del grupo de expertos no son concluyentes.
C-6. En la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros que realizan los auditores de cuentas, qué importancia otorgan a los componentes que delimitan el riesgo inherente y el riesgo de control.	<p>Los aspectos internos de la entidad (naturaleza de las operaciones; organización y sistema de control interno; y perfil de los directivos) tienen una mayor influencia en la valoración del RIM de los estados financieros frente a aspectos externos (factores sectoriales, normativos, etc.).</p> <p>De manera muy significativa y con elevado consenso de los expertos, se otorga una importancia mucho más relevantes a los elementos que configuran el riesgo de control (características de la organización y sistema de control interno, así como calidad de la gestión de la dirección) frente a los elementos que configuran el riesgo inherente (características y naturaleza de las operaciones de la entidad, así como los factores externos que pueden incidir).</p>

Cuestión planteada	Respuesta
C-7. Delimitación e importancia de las fuentes de información que utiliza el auditor de cuentas para la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros.	Se otorga mayor importancia a la inspección o revisión de los documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones; así como a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad; y la información financiera y de gestión que la entidad haya preparado durante el ejercicio económico para el control de su actividad. Menor importancia se otorga a la información que pueda obtener sobre el sector de actividad de la entidad, y a los papeles de auditoría de ejercicios anteriores.
C-8. Consideran los auditores de cuenta adecuado el modelo multiplicativo ($RA=RIM*RD$) para valorar el riesgo de auditoría y definir el riesgo de detección.	Se considera que el modelo multiplicativo es adecuado para valorar el riesgo de auditoría, y definir el riesgo de detección que se debe sustanciar mediante los procedimientos de auditoría que el auditor de cuentas llevará a cabo.
C-9. ¿Debe ser homogéneo el nivel de riesgo de auditoría en cualquier entidad, o se ve influenciado por las características de la entidad auditada, por ejemplo su tamaño o su estructura societaria?	El riesgo de auditoría no tiene que ser igual en todas las empresas. Las respuestas de los expertos no son concluyentes para determinar si el tamaño de la empresa o las características de la estructura societaria tiene relevancia para influir en la determinación del riesgo de auditoría.

Cuestión planteada	Respuesta
<p>C-10. ¿Qué tipo de escala es más adecuada para reflejar la valoración subjetiva que realiza el auditor del riesgo de auditoría y sus diversos componentes?, ¿qué valoración se consideraría más adecuado para asignar a un riesgo de auditoría bajo en una escala cuantitativa?</p>	<p>Se considera adecuada tanto una escala cualitativa como cuantitativa.</p> <p>Se podría decir, aunque no de un modo concluyente, que a un nivel de riesgo de auditoría bajo se debería de asignar una valoración al inferior al 10%.</p>
<p>C-11. De acuerdo con las normas técnicas, la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros se realiza por el auditor de cuentas de acuerdo con su juicio profesional, y en tal sentido en qué medida considera que la valoración que realicen dos auditores debería ser unívoca.</p>	<p>Se considera que la valoración del RIM de los estados financiero de una misma empresa que realiza dos auditores de cuentas debería ser similar y no diferenciarse de manera significativa.</p>
<p>C-12. ¿Qué cuantía debería establecerse para delimitar la materialidad a efectos de ejecución del trabajo con la finalidad de identificar las incorrecciones no significativas que por agregación pudiera ser significativas (materiales)?.</p>	<p>La materialidad en la ejecución del trabajo de campo (importe de las incorrecciones no significativas que deben ser identificadas y acumuladas) se debe establecer en un valor superior al 20% de la cifra de materialidad de los estados financieros, aunque los resultados no son del todo concluyentes en esta cuestión.</p>
<p>C-13. En qué medida considera que la aplicación de métodos estadísticos son útiles para cuantificar el riesgo de auditoría final tras la ejecución de los procedimientos de auditoría.</p>	<p>Las respuestas dadas por el grupo de expertos no es determinante para concluir si la aplicación de métodos estadísticos es útil para la cuantificación del riesgo de auditoría final, tras la ejecución de los procedimientos de auditoría.</p>

Cuestión planteada	Respuesta
C.14. ¿En qué medida debe predominar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del riesgo de auditoría?	La valoración del riesgo de auditoría debe realizarse ponderando en mayor medida la valoración subjetiva que resulte de la aplicación del juicio profesional del auditor de cuentas.
C.15 ¿El auditor de cuentas ante una incorrección material de los estados financieros auditados no identificada y en consecuencia no puesta de manifiesto en su informe alertando a los usuarios, debe responder de los daños causados a éstos con carácter objetivo o sólo en el caso de no haber realizado su actuación profesional de manera diligente?.	Las respuestas del grupo de expertos no ha sido determinante para concluir sobre esta cuestión.
C.16. ¿Debe ser responsable el auditor de cuentas de las incorrecciones materiales de los estados financieros originadas por fraudes de la dirección o empleados de la entidad?	El auditor de cuentas no debe ser responsable de las incorrecciones materiales que se hayan producido de modo fraudulento por la dirección o empleados de la entidad.
C.17 Si con posterioridad a la emisión del informe de auditoría se pone de manifiesto incorrecciones no significativas, que no llegan a ser materiales, y no han sido identificadas y comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, ¿en qué medida cabe exigir responsabilidad al auditor de cuentas?	No cabe exigir responsabilidad al auditor de cuenta por incorrecciones no significativas que no haya sido identificada en los procedimientos de auditoría, y comunicada a la dirección de la entidad con la finalidad de que se corrijan los libros de contabilidad.
C.18 ¿En qué medida considera conveniente que se incluya en los	Las respuestas del grupo de expertos a esta cuestión no son concluyentes; se ha

Cuestión planteada	Respuesta
informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo?	formado dos subgrupos de 5 expertos cada unos, en los que uno opina que sí sería conveniente informar sobre la materialidad (y riesgo de auditoría asumido) en los informe de auditoría con la finalidad de clarificar las expectativas del usuario de las cuentas anuales; y por el contrario, el otro grupo, también formado por 5 expertos consideran que no sería conveniente.

Tras analizar los resultados de la investigación realizada, podemos resaltar las siguientes conclusiones:

1. En empresas de similar tamaño, se podría cuantificar la cifra de materialidad o importancia relativa de manera diferente, en la medida que las características de la estructura societaria y financieras de las empresas pueden tener influencia en la determinación de la materialidad a nivel de los estados financieros por los auditores de cuentas.

Esta conclusión es coherente con la definición de “incorrecciones materiales” que realiza las NIA.ES (incorrecciones u omisiones que puedan influir en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros), porque se puede tener en cuenta los rasgos diferentes de los usuarios de los estados financieros auditados de diferentes empresas.

2. Se considera que una incorrección que afecte a la valoración del patrimonio neto debe ser calificada como material si representa una cuantía comprendida entre un 5% y un 10% del parámetro tomado de referencia para determinar la cifra de importancia relativa o materialidad de los estados financieros. Los expertos muestran una mayor valoración y consenso para llegar a esta conclusión en el nivel superior del intervalo (10%) que en el nivel inferior (5%).

Cifrada las incorrecciones materiales que afecten a la valoración del patrimonio neto del modo indicado, la valoración del riesgo de incorrección material (RIM) de los estados financieros que tiene que realizar el auditor, consistirá en determinar la posibilidad de que en los estados financieros existan incorrecciones individuales o bien agregadas que supere dicha cuantía.

3. Las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación de la cifra de materialidad de los estados financieros, aunque sea a nivel orientativo.

La opinión del grupo de experto en este punto, es discrepante con respecto a la tendencia de los organismos internacionales emisores de las normas internaciones de auditoría que consideran que no es conveniente emitir guías orientadores para determinar la cifra de materialidad o importancia relativa.

4. Para la valoración del riesgo de incorrección material de los estados financieros (RIM) que realizan los auditores de cuentas se otorga una mayor importancia a los factores que delimitan el riesgo de control frente al riesgo inherente.

Los aspectos internos de la entidad (naturaleza de las operaciones; organización y sistema de control interno; y perfil de los directivos) tienen una mayor influencia en la valoración del RIM de los estados financieros frente a aspectos externos (factores sectoriales, normativos, etc.).

Pero hay que reseñar, que de manera muy significativa y con elevado consenso de los expertos, se otorga una importancia mucho más relevantes a los elementos que configuran el riesgo de control (características de la organización y sistema de control interno, así como calidad de la gestión de la dirección) frente a los elementos que configuran el riesgo inherente (características y naturaleza de las operaciones de la entidad, así como los factores externos que pueden incidir).

5. El riesgo de auditoría no tiene que ser igual en todas las empresas. De este modo el nivel de seguridad que el auditor de cuentas debe obtener que los estados

financieros auditados están exentos de incorrecciones materiales no tiene que ser igual o similar, y en tal medida usuarios de los estados financieros de diferentes empresas puede disponer de un informes de auditoría en el que ha establecido nivel de riesgo de auditoría distintos.

6. Se considera que la valoración del RIM de los estados financiero de una misma empresa que realiza dos auditores de cuentas debería ser similar y no diferenciarse de manera significativa.

7. La materialidad en la ejecución del trabajo de campo (importe de las incorrecciones no significativas que deben ser identificadas y acumuladas) se debe establecer en un valor superior al 20% de la cifra de materialidad de los estados financieros, aunque los resultados no son del todo concluyentes en esta cuestión.

A este respecto, aislando las respuestas extremas, y centrándonos en las de mayor frecuencia parece tender la opinión de los expertos a considera que la materialidad en la ejecución del trabajo debería establecerse entre 10% y 20% de la materialidad a nivel de los estados financieros. Ahora bien, este análisis que se realiza en absoluto puede ser concluyente, y los resultados que hemos obtenidos confirma una impresión de lo poco definido y delimitado que está este concepto en las normas de auditoría, lo que hace que cada auditor de cuentas tenga una amplia discrecionalidad para aplicar su juicio profesional en la delimitación de este importe.

8. No se concluye de manera determinante sobre la utilidad de la aplicación de métodos estadísticos para la cuantificación del riesgo de auditoría final tras la ejecución de los procedimientos de auditoría.

Los expertos opinan que para determinar la valoración del riesgo de auditoría final debe predominar el juicio de auditor.

9. El auditor de cuentas debe obtener una seguridad razonable de que los estados financieros auditados están libres de incorrecciones materiales, pero no puede tener una certeza total a este respecto.

Un auditor de cuenta puede concluir su trabajo sin identificar, y en consecuencia informar a los usuarios, de incorrecciones materiales contenidas en los estados financieros, y haber realizado el encargo con una diligencia profesional correcta, obteniendo un nivel de seguridad razonable, y en consecuencia asumiendo un riesgo de auditoría normal.

Si finalmente se pone de manifiesto que existen incorrecciones materiales, ante esta situación el auditor de cuentas debe responder de los daños causados a los usuarios de los estados financieros auditados que han confiado en una información incorrecta (responsabilidad objetiva), o por el contrario no debe responder porque ha actuado con diligencia profesional.

Las respuestas del grupo de experto a estas cuestiones no han sido determinantes para concluir.

ANEXOS

ANEXO 1. CARTA DE REMISIÓN Y CUESTIONARIOS UTILIZADOS PARA RECABAR LA OPINIÓN DE LOS EXPERTOS EN LA PRIMERA Y SEGUNDA RONDA DE RESPUESTAS.

ANEXO 2. INTEGRACIÓN DE LAS RESPUESTAS DADAS POR LOS EXPERTOS EN LA PRIMERA RONDA.

ANEXO 3. INTEGRACIÓN DE LAS RESPUESTAS DADAS POR LOS EXPERTOS EN LA SEGUNDA RONDA.

ANEXO 4. ANALISIS COMPARATIVO DE LA MEDIA Y DESVIACIÓN TÍPICA DE LAS RESPUESTAS DE LA PRIMERA Y SEGUNDA RONDA.

ANEXO 5. ANALISIS COMPARATIVO DE LA MEDIANA Y RECORRIDO INTERCUARTÍLICO DE LAS RESPUESTAS DE LA PRIMERA Y SEGUNDA RONDA.

ANEXO 6. DISTRIBUCIÓN DEL RECUENTO DE LAS RESPUESTAS DE LA PRIMERA Y SEGUNDA RONDA.

ANEXO 1. 1. CARTA DE REMISIÓN DEL CUESTIONARIO DE LA PRIMERA RONDA.

Estimado compañero:

Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas mediante Resolución del ICAC de 15.10.2013 (NIA.ES), constituyen las nuevas normas técnicas de auditoría de aplicación en España desde el 1 de enero de 2014. Esta normativa ha dado una gran relevancia, entre otros aspectos, a la aplicación de procedimientos de auditoría para la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Estamos realizando una investigación que tiene como objetivo analizar diversas cuestiones relacionadas con el procedimiento de valoración del riesgo de incorrección material y el riesgo de auditoría que realiza los auditores de cuentas. Para tal fin se va a utilizar el método Delphi, una metodología de investigación cualitativa que recaba las opiniones de un panel de expertos, cuyo perfil para este caso corresponde al de auditores de cuentas ejercientes con una experiencia de al menos 10 años.

Por este motivo me dirijo a usted, como auditor de cuentas y reconocido experto en esta materia, para solicitarle colabore en este proyecto de investigación, junto a un prestigioso grupo de compañeros auditores de cuentas.

Su colaboración consistirá en cumplimentar dos breves cuestionarios, que le llevara un tiempo aproximado de unos 45 a 60 minutos, en el que le solicitaremos que exprese su opinión sobre diversas cuestiones relacionada con el objeto de la investigación. En el segundo cuestionario que le remitiremos (posiblemente igual al primero) sólo tendrá que confirmar o rectificar sus opiniones en función de la respuesta estadística del grupo de expertos que participen en la investigación que le comunicaremos. En el caso de que su opinión discrepara de manera significativa con respecto a la opinión agregada del grupo de experto, le solicitaríamos tener una breve conversación para confirmar su opinión, que no se tratara de un error, y contrastar las razones que le llevan a opinar de manera diferente a la mayoría de expertos.

Las respuestas que usted nos facilite a los cuestionarios serán tratadas de manera anónima, ningún experto participe en el proyecto conocerá las respuestas dadas de manera individual. Sí procederemos a integrar todas las respuestas del grupo de expertos, y de manera agregada serán puesta en conocimiento del grupo de experto para que en la 2º ronda de cuestionario confirmen o rectifiquen su opinión dada en la 1º ronda, con la finalidad de llegar a una opinión consensuada del grupo de experto.

Una vez concluida la investigación, con su participación recibirá el informe final del estudio Delphi que consideramos puede serle útil. Su nombre sí lo incluiremos en este informe en la lista de expertos participantes, salvo que nos manifieste lo contrario.

Agradecemos anticipadamente la dedicación de su tiempo a este estudio, y consideramos el esfuerzo que significa. Sin lugar a dudas, su conocimiento y experiencia en la auditoría de cuentas hacen que su colaboración sea especialmente relevante en este estudio.

Atentamente,

Pedro Navarrete Molina
Departamento de Economía y Administración de Empresas.
Universidad de Málaga.

ANEXO 1. 2. CUESTIONARIO UTILIZADO EN LA PRIMERA RONDA.

NOMBRE Y APELLIDOS:

ORGANIZACIÓN Y CARGO:

AÑOS DE EXPERIENCIA PROFESIONAL COMO AUDITOR DE CUENTAS:

INTRODUCCIÓN.

El objetivo de este cuestionario es obtener su opinión como experto en auditoría de cuentas sobre diversos aspectos relacionados con la valoración del riesgo de auditoría. El cuestionario se estructura en 4 partes. En la 1ª parte, las preguntas versan sobre la delimitación de la materialidad de las incorrecciones de los estados financieros en la medida que va a ser el valor que determine el riesgo de error de auditoría. A continuación en la 2ª parte, se pregunta sobre aspectos relacionados con la valoración del riesgo de incorrección material, el riesgo de detección y el riesgo de auditoría, para luego en la 3ª parte, tratar sobre la relación entre la valoración de riesgo de auditoría y el enfoque de los procedimientos de auditoría y su relación con la aplicación de métodos estadísticos. Y para concluir en la 4ª parte del cuestionario recabamos su opinión sobre determinados aspectos relacionados con la responsabilidad del auditor.

Por favor conteste cada pregunta asignando un valor entero comprendido entre 1 y 5 puntos, en función de su grado de acuerdo o desacuerdo, mayor o menor relevancia o importancia que otorgue a la cuestión, etc. Si no desea responder alguna de las cuestiones déjela en blanco, o bien escriba NC.

Se ruega una primera lectura de todo el cuestionario, o al menos de cada bloque, antes de responder para que se haga con una idea general de todas las cuestiones porque en algunas cuestiones se establecen comparaciones entre las variables.

Si considera que algunas de las cuestiones necesitan alguna matización o desear detallar sus respuestas, al final de cuestionario se incluye un apartado en blanco con la finalidad de que lo pueda utilizar para este fin, o bien para realizar cualquier comentario que considere conveniente.

Estimamos que cumplimentar este cuestionario debe llevarle entre 45 y 60 minutos. De antemano le agradecemos el tiempo que nos va a dedicar y su colaboración en esta investigación.

1º PARTE: MATERIALIDAD DE LAS INCORRECCIONES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Un objetivo global del auditor en la realización de una auditoría es *“la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable”* (NIA.ES 200, párr. 11). Las incorrecciones se consideran materiales si cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;

la cuantificación y determinación de la materialidad se realizará por el auditor aplicando su juicio profesional (NIA.ES 320, párr. 2 y 3).

A continuación se realiza una serie de cuestiones para recabar su opinión sobre diversos aspectos relacionados con la determinación de la materialidad, tomada ésta como una referencia que va a determinar el riesgo de auditoría.

Cuestión	Valoración
1. Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	
2. Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	
3. ¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	
4. ¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	
5. ¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con una nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	
6. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	
7. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-sí tiene mucha relevancia-).	
8. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-sí tiene mucha relevancia-).	
9. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	
10. ¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería	

Cuestión	Valoración
material-).	
11. Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	
12. Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	
13. ¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	

2º PARTE: DELIMITACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA.

El riesgo de auditoría es definido por la NIA.ES 200 (párr. 13, c) como el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales y es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. Para valorar el riesgo de incorrección material, el auditor debe obtener conocimiento de la entidad auditada y de su entorno según indica la NIA.ES 315.

Cuestión	Valoración
14. ¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	
15. Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fuera del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	
16. Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	
17. Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	

Cuestión	Valoración
18. Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	
19. Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	
20. Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	
21. Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	
22. Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	
23. Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	
24. ¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	

El riesgo de detección (RD), se define como el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría (RA) a un nivel aceptable bajo no detecten una incorrección material (NIA.200, párr. 13, e). El RD se ha relacionado con el RA mediante la siguiente fórmula: $RA = RIM * RD$.

Cuestión	Valoración
25. ¿En qué medida considera que es adecuado el modelo $RA = RIM * RD$ para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	

Cuestión	Valoración
26. Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	
27. Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	
28. ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	
29. ¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	
30. ¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo 90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	
31. Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	
32. ¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	
33. ¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	
34. ¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	
35. Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración de riesgo debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	
36. ¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-)	

3º PARTE: APLICACIÓN DE METODOS ESTADÍSTICOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y VALORACIÓN DEL RIESGO.

Cuestión	Valoración
37. Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable (o nivel de materialidad en la ejecución del trabajo) deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5 -sí, es totalmente adecuado-).	
38. ¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5-sí, es totalmente adecuada-).	
39. ¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	
40. ¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales a nivel de afirmaciones o cuentas contables? (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	
41. ¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son totalmente adecuado-).	
42. ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	
43. ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	
44. ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	

4º PARTE: DELIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR.

Cuestión	Valoración
45. En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no ha	

Cuestión	Valoración
<p>sido puesta de manifiesto en su informe de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de tal situación? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).</p>	
<p>46. En el caso de que el auditor de cuentas haya realizado una correcta valoración del RIM, y haya realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).</p>	
<p>47. En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).</p>	
<p>48. En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a “fraude” o “irregularidades” cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).</p>	
<p>49. Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).</p>	
<p>50. Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).</p>	

Ya para terminar, le agradecemos que en el siguiente apartado realice usted si lo considera conveniente cualquier ampliación o matización a las respuestas dada al cuestionario, o bien cualquier otro comentario que considere adecuada en relación con el mismo.

ANEXO 1. 3. CARTA DE REMISIÓN DEL CUESTIONARIO DE LA SEGUNDA RONDA.

Estimado compañero:

Agradezco tu participación en el proyecto de investigación que estamos realizando para analizar diversas cuestiones relacionadas con el procedimiento de valoración del riesgo de incorrección material y el riesgo de auditoría que realiza los auditores de cuentas mediante la aplicación del método Delphi.

Ahora adjunto de nuevo el cuestionario que cumplimentaste incluyendo tus respuestas dadas la primera vez y las respuestas integradas (media aritmética y desviación típica) de las valoraciones dadas por el grupo de expertos.

Este cuestionario es igual al remitido la primera vez, sólo se ha modificado ligeramente la redacción de algunas preguntas para facilitar un mejor entendimiento. **Sólo tienes que confirmar o modificar tus valoraciones dadas la primera vez, considerando las respuestas dadas por grupo de expertos que participa en esta investigación.** En el caso de que tu opinión discrepara de manera significativa con respecto a la opinión agregada del grupo de experto, te llamaré para confirmar tu opinión, que no se trate de un error, y contrastar las razones que te llevan a opinar de manera diferente a la mayoría de expertos.

Una vez concluida la investigación te remitiremos el informe final del estudio Delphi que consideramos puede ser útil.

Las respuestas que nos facilite a estos cuestionarios serán tratadas de manera anónima, y nadie conocerá las respuestas dadas de manera individual. En el informe final de la investigación incluiremos información estadística y agregada sobre las respuestas que han dado el grupo de expertos a las preguntas del cuestionario, e incluiremos una relación con el nombre de los expertos que han participado en esta investigación, en la que te incluiremos salvo que nos manifieste lo contrario.

Atentamente,

Pedro Navarrete Molina
Departamento de Economía y Administración de Empresas.
Universidad de Málaga.

ANEXO 1.4. CUESTIONARIO UTILIZADO EN LA SEGUNDA RONDA PARA CONFIRMAR O MODIFICAR LAS RESPUESTAS DADAS LA PRIMERA VEZ, CONOCIENDO LA OPINIÓN INTEGRADA DEL GRUPO DE EXPERTOS.

NOMBRE Y APELLIDOS:

ORGANIZACIÓN Y CARGO:

AÑOS DE EXPERIENCIA PROFESIONAL COMO AUDITOR DE CUENTAS:

INTRODUCCIÓN.

Adjunto de nuevo el cuestionario que cumplimentaste incluyendo sus respuestas dadas la primera vez, así como las respuestas integradas (media aritmética y desviación típica) de las valoraciones que han dado el grupo de auditores que participan en el proyecto.

Este cuestionario es igual al remitido la primera vez; sólo se ha modificado ligeramente la redacción de las preguntas 35, 37, 45, 46 y 49 para facilitar un mejor entendimiento, por lo que le ruego que revise especialmente la valoración dadas a estas preguntas. Ahora, al cumplimentar por segunda vez el cuestionario, **sólo tienes que confirmar o modificar sus valoraciones dadas la primera vez considerando las respuestas integradas al cuestionario que han dado el grupo de auditores en la primera ronda.**

Al igual que la vez anterior, por favor conteste cada pregunta asignando un valor entero comprendido entre 1 y 5 puntos, en función de su grado de acuerdo o desacuerdo, mayor o menor relevancia o importancia que otorgue a la cuestión, etc., cumplimentado la columna que se identifica como "2ª Valoración". Si no desea responder alguna de las cuestiones déjela en blanco, o bien escriba NC.

Se ruega una primera lectura de todo el cuestionario, o al menos de cada bloque, antes de responder para que se haga una idea general de todas las cuestiones porque en algunas cuestiones se establecen comparaciones entre las variables.

Si considera que algunas de las cuestiones necesitan alguna matización o desear detallar sus respuestas, al final de cuestionario se incluye un apartado en blanco con la finalidad de que lo pueda utilizar para este fin, o bien para realizar cualquier comentario que considere conveniente.

1º PARTE: MATERIALIDAD DE LAS INCORRECCIONES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Un objetivo global del auditor en la realización de una auditoría es *"la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable"* (NIA.ES 200, párr. 11). Las incorrecciones se consideran materiales si cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros; la cuantificación y determinación de la materialidad se realizará por el auditor aplicando su juicio profesional (NIA.ES 320, párr. 2 y 3).

A continuación se realiza una serie de cuestiones para recabar su opinión sobre diversos aspectos relacionados con la determinación de la materialidad, tomada ésta como una referencia que va a determinar el riesgo de auditoría.

Cuestión	1º Valoración		2º Valoración
	Media-Des. Típica del Grupo Expertos		
1. Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	«P1»		
	Media	Dev Tip	
	3,4	1,4	
2. Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	«P2»		
	Media	Dev Tip	
	3,4	1,0	
3. ¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	«P3»		
	Media	Dev Tip	
	2,3	1,2	
4. ¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	«P4»		
	Media	Dev Tip	
	2,1	1,1	
5. ¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con una nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	«P5»		
	Media	Dev Tip	
	2,1	1,0	
6. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	«P6»		
	Media	Dev Tip	
	3,2	1,1	
7. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-	«P7»		
	Media	Dev Tip	
	3,4	1,3	
8. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-	«P8»		
	Media	Dev Tip	
	3,6	1,0	

Cuestión	1º Valoración		2º Valoración
	Media-Des. Típica del Grupo Expertos		
9. Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	«P9»		
	Media	Dev Tip	
	4,1	1,0	
10. ¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	«P10»		
	Media	Dev Tip	
	4,1	1,0	
11. Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	«P11»		
	Media	Dev Tip	
	3,2	0,8	
12. Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	«P12»		
	Media	Dev Tip	
	2,6	0,7	
13. ¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	«P13»		
	Media	Dev Tip	
	4,3	0,9	

2º PARTE: DELIMITACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORIA.

El riesgo de auditoría es definido por la NIA.ES 200 (párr. 13, c) como el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales y es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. Para valorar el riesgo de incorrección material, el auditor debe obtener conocimiento de la entidad auditada y de su entorno según indica la NIA.ES 315.

Cuestión	1º Valoración		2º Valoración
	Media-Des. Típica del Grupo Expertos		
14. ¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	«P14»		
	Media	Dev Tip	
	3,2	1,1	

Cuestión	1º Valoración Media-Des. Típica del Grupo Expertos	2º Valoración				
15. Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fuera del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	<p align="center">«P15»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">3,5</td> <td align="center">1,1</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,5	1,1	
Media	Dev Tip					
3,5	1,1					
16. Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	<p align="center">«P16»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">4,5</td> <td align="center">0,5</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,5	0,5	
Media	Dev Tip					
4,5	0,5					
17. Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	<p align="center">«P17»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">4,8</td> <td align="center">0,4</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,8	0,4	
Media	Dev Tip					
4,8	0,4					
18. Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	<p align="center">«P18»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">4,7</td> <td align="center">0,7</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,7	0,7	
Media	Dev Tip					
4,7	0,7					
19. Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	<p align="center">«P19»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">3,4</td> <td align="center">1,1</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,4	1,1	
Media	Dev Tip					
3,4	1,1					
20. Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	<p align="center">«P20»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">4,0</td> <td align="center">0,8</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,0	0,8	
Media	Dev Tip					
4,0	0,8					
21. Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	<p align="center">«P21»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">4,5</td> <td align="center">0,7</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,5	0,7	
Media	Dev Tip					
4,5	0,7					
22. Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	<p align="center">«P22»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">4,1</td> <td align="center">1,0</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,1	1,0	
Media	Dev Tip					
4,1	1,0					
23. Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo	<p align="center">«P23»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td align="center">3,4</td> <td align="center">0,8</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,4	0,8	
Media	Dev Tip					
3,4	0,8					

Cuestión	1º Valoración Media-Des. Típica del Grupo Expertos	2º Valoración				
ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).						
24. ¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	<p style="text-align: center;">«P24»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>3,7</td> <td>1,2</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,7	1,2	
Media	Dev Tip					
3,7	1,2					

El riesgo de detección (RD), se define como el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría (RA) a un nivel aceptable bajo no detecten una incorrección material (NIA.200, párr. 13, e). El RD se ha relacionado con el RA mediante la siguiente fórmula: $RA = RIM * RD$.

Cuestión	1º Valoración Media-Des. Típica del Grupo Expertos	2º Valoración				
25. ¿En qué medida considera que es adecuado el modelo $RA = RIM * RD$ para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	<p style="text-align: center;">«P25»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>4,0</td> <td>0,9</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,0	0,9	
Media	Dev Tip					
4,0	0,9					
26. Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	<p style="text-align: center;">«P26»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>2,4</td> <td>0,8</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	2,4	0,8	
Media	Dev Tip					
2,4	0,8					
27. Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	<p style="text-align: center;">«P27»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>2,3</td> <td>0,9</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	2,3	0,9	
Media	Dev Tip					
2,3	0,9					
28. ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	<p style="text-align: center;">«P28»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>2,2</td> <td>1,6</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	2,2	1,6	
Media	Dev Tip					
2,2	1,6					
29. ¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	<p style="text-align: center;">«P29»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>3,5</td> <td>0,8</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,5	0,8	
Media	Dev Tip					
3,5	0,8					
30. ¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo	<p style="text-align: center;">«P30»</p>					

Cuestión	1º Valoración		2º Valoración
	Media-Des. Típica del Grupo Expertos		
90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	Media 3,3	Dev Tip 1,1	
31. Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	«P31»		
	Media 2,3	Dev Tip 0,9	
32. ¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	«P32»		
	Media 3,1	Dev Tip 1,0	
33. ¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	«P33»		
	Media 3,3	Dev Tip 1,3	
34. ¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	«P34»		
	Media 4,2	Dev Tip 0,8	
35. Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración del RIM realizada por dos auditores ante una misma empresa auditar, debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	«P35»		
	Media 3,6	Dev Tip 1,0	
36. ¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-	«P36»		
	Media 3,9	Dev Tip 1,1	

3º PARTE: APLICACIÓN DE METODOS ESTADÍSTICOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA Y VALORACIÓN DEL RIESGO.

Cuestión	1º Valoración		2º Valoración
	Media-Des. Típica del Grupo Expertos		
37. Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable durante la ejecución del trabajo deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5	«P37»		
	Media 2,4	Dev Tip 1,1	

Cuestión	1º Valoración Media-Des. Típica del Grupo Expertos	2º Valoración				
-sí, es totalmente adecuado-).						
38. ¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5-sí, es totalmente adecuada-).	<p align="center">«P38»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>2,6</td> <td>1,2</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	2,6	1,2	
Media	Dev Tip					
2,6	1,2					
39. ¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	<p align="center">«P39»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>2,7</td> <td>1,7</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	2,7	1,7	
Media	Dev Tip					
2,7	1,7					
40. ¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	<p align="center">«P40»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>3,8</td> <td>1,0</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,8	1,0	
Media	Dev Tip					
3,8	1,0					
41. ¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son totalmente adecuado-).	<p align="center">«P41»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>3,5</td> <td>1,0</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,5	1,0	
Media	Dev Tip					
3,5	1,0					
42. ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	<p align="center">«P42»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>4,2</td> <td>0,9</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,2	0,9	
Media	Dev Tip					
4,2	0,9					
43. ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	<p align="center">«P43»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>4,0</td> <td>1,3</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	4,0	1,3	
Media	Dev Tip					
4,0	1,3					
44. ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	<p align="center">«P44»</p> <table border="1"> <tr> <td>Media</td> <td>Dev Tip</td> </tr> <tr> <td>3,7</td> <td>1,2</td> </tr> </table>	Media	Dev Tip	3,7	1,2	
Media	Dev Tip					
3,7	1,2					

4º PARTE: DELIMITACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR.

Cuestión	1º Valoración Media-Des. Típica del Grupo Expertos	2º Valoración
45. En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no han sido puestas de manifiesto en su informe	<p align="center">«P45»</p>	

Cuestión	1º Valoración		2º Valoración
	Media-Des. Típica del Grupo Expertos		
de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que la responsabilidad que pudiera derivarse para el auditor es de carácter objetivo? (es decir, debe responder de manera objetiva de los daños causados a los usuarios de su informe, aun habiendo actuando con diligencia profesional) (valore entre 1-no, en absoluto la responsabilidad es de carácter objetivo, y 5 -sí, es totalmente responsable con carácter objetivo).	Media	Dev Tip	
	3,8	1,0	
46. En la situación expuesta en la pregunta anterior (incorrecciones materiales no puestas de manifiesto en el informe de auditoría), si el auditor de cuentas ha realizado una correcta valoración del RIM y ha realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	«P46»		
	Media	Dev Tip	
	3,0	1,2	
47. En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	«P47»		
	Media	Dev Tip	
	2,7	1,4	
48. En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a “fraude” o “irregularidades” cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	«P48»		
	Media	Dev Tip	
	2,2	1,3	
49. Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas y comunicadas a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran	«P49»		
	Media	Dev Tip	
	2,7	1,5	

Cuestión	1º Valoración		2º Valoración
	Media-Des. Típica del Grupo Expertos		
identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).			
50. Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).	«P50»		
	Media	Dev Tip	
	2,8	1,4	

Ya para terminar, le agradecemos que en el siguiente apartado realice usted si lo considera conveniente cualquier ampliación o matización a las respuestas dada al cuestionario, o bien cualquier otro comentario que considere adecuada en relación con el mismo.

ANEXO 2. INTEGRACIÓN DE LAS RESPUESTAS DADAS POR LOS EXPERTOS EN LA PRIMERA RONDA.

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P1	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,4	1,4	0,42	3,5	2,5	0,71	1	2	2	2	3	0
P2	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,4	1,0	0,28	3,0	0,8	0,25	0	1	6	1	2	0
P3	¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	2,3	1,2	0,50	2,0	1,8	0,88	3	3	2	2	0	0
P4	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	2,1	1,1	0,52	2,0	2,0	1,00	4	2	3	1	0	0
P5	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con una nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser	2,1	1,0	0,47	2,0	1,5	0,75	3	4	2	1	0	0

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
	similares-).												
P6	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,2	1,1	0,35	3,0	1,5	0,50	0	3	4	1	2	0
P7	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,4	1,3	0,37	3,5	1,0	0,29	1	1	3	3	2	0
P8	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,6	1,0	0,27	3,5	1,0	0,29	0	1	4	3	2	0
P9	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,1	1,0	0,24	4,0	1,0	0,25	0	1	1	4	4	0
P10	¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	4,1	1,0	0,24	4,0	1,0	0,25	0	1	1	4	4	0
P11	Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	3,2	0,8	0,25	3,0	1,0	0,33	0	2	4	4	0	0

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P12	Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	2,6	0,7	0,27	2,5	1,0	0,40	0	5	4	1	0	0
P13	¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	4,3	0,9	0,22	4,5	1,0	0,22	0	1	0	4	5	0
P14	¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	3,2	1,1	0,35	3,0	1,0	0,33	1	1	4	3	1	0
P15	Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fuera del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,5	1,1	0,31	4,0	1,0	0,25	1	0	3	5	1	0
P16	Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,5	0,5	0,12	4,5	1,0	0,22	0	0	0	5	5	0
P17	Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,8	0,4	0,09	5,0	0,0	0,00	0	0	0	2	8	0

La Valoración del Riesgo de Auditoría y Relación con la Aplicación del Muestreo Estadístico.

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P18	Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,7	0,7	0,14	5,0	0,0	0,00	0	0	1	1	8	0
P19	Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	3,4	1,1	0,32	3,0	1,0	0,33	0	2	4	2	2	0
P20	Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,0	0,8	0,20	4,0	1,5	0,38	0	0	3	4	3	0
P21	Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,5	0,7	0,16	5,0	1,0	0,20	0	0	1	3	6	0
P22	Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	4,1	1,0	0,24	4,0	1,0	0,25	0	1	1	4	4	0
P23	Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	3,4	0,8	0,25	4,0	1,0	0,25	0	2	2	6	0	0

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P24	¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	3,7	1,2	0,31	3,0	2,0	0,67	0	1	5	0	4	0
P25	¿En qué medida considera que es adecuado el modelo RA=RIM*RD para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	4,0	0,9	0,24	4,0	2,0	0,50	0	0	4	2	4	0
P26	Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	2,4	0,8	0,35	3,0	1,0	0,33	2	2	6	0	0	0
P27	Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	2,3	0,9	0,41	2,0	1,0	0,50	2	4	3	1	0	0
P28	¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	2,2	1,6	0,74	1,0	2,8	2,75	6	0	1	2	1	0
P29	¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,5	0,8	0,24	3,5	1,0	0,29	0	1	4	4	1	0

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P30	¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo 90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,3	1,1	0,32	3,5	1,8	0,50	0	3	2	4	1	0
P31	Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	2,3	0,9	0,39	2,0	0,3	0,13	1	5	1	1	0	2
P32	¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,1	1,0	0,32	3,5	2,0	0,57	0	3	1	4	0	2
P33	¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,3	1,3	0,39	3,0	2,3	0,75	0	3	2	1	2	2
P34	¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,2	0,8	0,19	4,0	1,0	0,25	0	0	2	4	4	0
P35	Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración de riesgo debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,6	1,0	0,27	3,5	1,0	0,29	0	1	4	3	2	0
P36	¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-)	3,9	1,1	0,28	4,0	2,0	0,50	0	1	3	2	4	0

La Valoración del Riesgo de Auditoría y Relación con la Aplicación del Muestreo Estadístico.

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P37	Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable (o nivel de materialidad en la ejecución del trabajo) deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5 -sí, es totalmente adecuado-).	2,4	1,1	0,46	2,0	1,0	0,50	2	3	2	2	0	1
P38	¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5-sí, es totalmente adecuada-).	2,6	1,2	0,48	3,0	2,0	0,67	3	0	4	2	0	1
P39	¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	2,7	1,7	0,62	2,0	3,0	1,50	3	2	1	1	2	1
P40	¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales a nivel de afirmaciones o cuentas contables? (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	3,8	1,0	0,27	4,0	1,8	0,44	0	1	3	3	3	0
P41	¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son totalmente adecuado-).	3,5	1,0	0,28	3,0	1,0	0,33	0	1	5	2	2	0
P42	¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,2	0,9	0,22	4,0	1,0	0,25	0	1	0	5	4	0
P43	¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,0	1,3	0,33	4,5	1,8	0,39	1	0	2	2	5	0

La Valoración del Riesgo de Auditoría y Relación con la Aplicación del Muestreo Estadístico.

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P44	¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,7	1,2	0,31	4,0	0,8	0,19	1	0	2	5	2	0
P45	En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no ha sido puesta de manifiesto en su informe de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de tal situación? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,8	1,0	0,26	4,0	1,0	0,25	0	1	2	4	2	1
P46	En el caso de que el auditor de cuentas haya realizado una correcta valoración del RIM, y haya realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,0	1,2	0,42	3,0	2,0	0,67	1	3	2	3	1	0
P47	En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,7	1,4	0,53	3,0	3,0	1,00	3	1	1	4	0	1

	Pregunta	Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P48	En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a "fraude" o "irregularidades" cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,2	1,3	0,60	2,0	2,0	1,00	4	2	3	0	1	0
P49	Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,7	1,5	0,55	2,0	1,8	0,88	2	4	1	1	2	0
P50	Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).	2,8	1,4	0,50	2,5	2,0	0,80	2	3	1	3	1	0

ANEXO 3. INTEGRACIÓN DE LAS RESPUESTAS DADAS POR LOS EXPERTOS EN LA SEGUNDA RONDA.

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P1	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,5	0,8	0,24	3,5	1,0	0,29	0	1	4	4	1	0
P2	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,3	0,8	0,25	3,0	0,8	0,25	0	1	6	2	1	0
P3	¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	2,3	0,9	0,41	2,0	1,0	0,50	2	4	3	1	0	0
P4	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	1,9	0,7	0,39	2,0	0,8	0,38	3	5	2	0	0	0
P5	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con una nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	2,1	0,9	0,42	2,0	0,0	0,00	2	6	1	1	0	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P6	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,0	0,9	0,31	3,0	0,8	0,25	0	3	5	1	1	0
P7	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,3	0,9	0,29	3,0	1,0	0,33	0	2	4	3	1	0
P8	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,6	0,8	0,19	3,5	1,0	0,29	0	0	5	4	1	0
P9	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,9	0,9	0,22	4,0	0,0	0,00	0	1	1	6	2	0
P10	¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	4,1	0,9	0,21	4,0	0,8	0,19	0	1	0	6	3	0
P11	Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	3,2	0,6	0,20	3,0	0,8	0,25	0	1	6	3	0	0
P12	Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore	2,5	0,7	0,28	2,0	1,0	0,50	0	6	3	1	0	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).													
P13	¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	4,1	0,6	0,14	4,0	0,0	0,00	0	0	1	7	2	0
P14	¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	3,3	0,7	0,20	3,0	1,0	0,33	0	1	5	4	0	0
P15	Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fuera del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,6	0,5	0,14	4,0	1,0	0,25	0	0	4	6	0	0
P16	Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,6	0,5	0,11	5,0	1,0	0,20	0	0	0	4	6	0
P17	Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,9	0,3	0,06	5,0	0,0	0,00	0	0	0	1	9	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P18	Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,7	0,7	0,14	5,0	0,0	0,00	0	0	1	1	8	0
P19	Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	3,5	0,7	0,20	3,0	1,0	0,33	0	0	6	3	1	0
P20	Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,0	0,7	0,17	4,0	0,0	0,00	0	0	2	6	2	0
P21	Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,5	0,5	0,12	4,5	1,0	0,22	0	0	0	5	5	0
P22	Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	3,9	0,9	0,22	4,0	0,0	0,00	0	1	1	6	2	0
P23	Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	3,5	0,7	0,20	4,0	1,0	0,25	0	1	3	6	0	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P24	¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	3,8	0,9	0,24	3,5	1,8	0,50	0	0	5	2	3	0
P25	¿En qué medida considera que es adecuado el modelo RA=RIM*RD para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	3,9	0,7	0,19	4,0	0,8	0,19	0	0	3	5	2	0
P26	Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	2,4	0,7	0,29	2,5	1,0	0,40	1	4	5	0	0	0
P27	Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	2,3	0,8	0,36	2,0	0,8	0,38	1	6	2	1	0	0
P28	¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	1,9	1,1	0,58	1,5	1,8	1,17	5	2	2	1	0	0
P29	¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,3	0,9	0,29	3,0	1,0	0,33	0	2	4	3	1	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P30	¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo 90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,4	0,8	0,25	3,0	1,0	0,33	0	1	5	3	1	0
P31	Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	2,1	0,6	0,28	2,0	0,0	0,00	1	6	2	0	0	1
P32	¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,0	0,9	0,29	3,0	2,0	0,67	0	3	3	3	0	1
P33	¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,1	0,8	0,25	3,0	1,0	0,33	0	2	4	3	0	1
P34	¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,1	0,7	0,18	4,0	0,8	0,19	0	0	2	5	3	0
P35	Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración de riesgo debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,5	0,7	0,20	4,0	1,0	0,25	0	1	3	6	0	0
P36	¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-)	3,6	0,8	0,23	4,0	1,0	0,25	0	1	3	5	1	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P37	Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable (o nivel de materialidad en la ejecución del trabajo) deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5 -sí, es totalmente adecuado-).	2,3	1,0	0,43	2,0	1,0	0,50	2	3	3	1	0	1
P38	¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	2,7	1,1	0,42	3,0	1,0	0,33	2	1	4	2	0	1
P39	¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	2,6	1,1	0,44	2,0	1,0	0,50	1	4	3	0	1	1
P40	¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales a nivel de afirmaciones o cuentas contables? (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	3,7	0,7	0,18	4,0	1,0	0,25	0	0	4	5	1	0
P41	¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son totalmente adecuado-).	3,4	0,5	0,15	3,0	1,0	0,33	0	0	6	4	0	0
P42	¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,1	0,9	0,21	4,0	0,8	0,19	0	1	0	6	3	0
P43	¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,0	1,2	0,31	4,0	1,0	0,25	1	0	1	4	4	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P44	¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,9	0,6	0,15	4,0	0,0	0,00	0	0	2	7	1	0
P45	En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no ha sido puesta de manifiesto en su informe de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de tal situación? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,5	1,0	0,28	4,0	1,0	0,25	0	2	2	5	1	0
P46	En el caso de que el auditor de cuentas haya realizado una correcta valoración del RIM, y haya realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,3	1,1	0,32	3,5	1,8	0,50	0	3	2	4	1	0
P47	En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,6	1,1	0,47	3,0	1,0	0,33	2	2	4	2	0	0

Pregunta		Media	Dev Tip	V=S/M	Mediana	RIC	RIC/MED	1	2	3	4	5	NC
P48	En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a "fraude" o "irregularidades" cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,2	1,0	0,47	2,0	1,8	0,88	3	3	3	1	0	0
P49	Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,4	0,8	0,35	2,0	1,0	0,50	1	5	3	1	0	0
P50	Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).	2,8	1,1	0,41	2,5	2,0	0,80	1	4	1	4	0	0

ANEXO 4. ANALISIS COMPARATIVO DE LA MEDIA Y DESVIACIÓN TÍPICA DE LAS RESPUESTAS DE LA PRIMERA Y SEGUNDA RONDA.

Pregunta		1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
		Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P1	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,4	1,4	0,42	3,5	0,8	0,24
P2	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,4	1,0	0,28	3,3	0,8	0,25
P3	¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	2,3	1,2	0,50	2,3	0,9	0,41
P4	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	2,1	1,1	0,52	1,9	0,7	0,39
P5	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con una nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	2,1	1,0	0,47	2,1	0,9	0,42
P6	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,2	1,1	0,35	3,0	0,9	0,31

Pregunta	1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
	Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P7 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,4	1,3	0,37	3,3	0,9	0,29
P8 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,6	1,0	0,27	3,6	0,7	0,19
P9 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,1	1,0	0,24	3,9	0,9	0,22
P10 ¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	4,1	1,0	0,24	4,1	0,9	0,21
P11 Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	3,2	0,8	0,25	3,2	0,6	0,20
P12 Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	2,6	0,7	0,27	2,5	0,7	0,28
P13 ¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	4,3	0,9	0,22	4,1	0,6	0,14

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P14 ¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	3,2	1,1	0,35	3,3	0,7	0,20
P15 Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fuera del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,5	1,1	0,31	3,6	0,5	0,14
P16 Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,5	0,5	0,12	4,6	0,5	0,11
P17 Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,8	0,4	0,09	4,9	0,3	0,06
P18 Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,7	0,7	0,14	4,7	0,7	0,14
P19 Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	3,4	1,1	0,32	3,5	0,7	0,20
P20 Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,0	0,8	0,20	4,0	0,7	0,17

Pregunta	1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
	Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P21 Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,5	0,7	0,16	4,5	0,5	0,12
P22 Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	4,1	1,0	0,24	3,9	0,9	0,22
P23 Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	3,4	0,8	0,25	3,5	0,7	0,20
P24 ¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	3,7	1,2	0,31	3,8	0,9	0,24
P25 ¿En qué medida considera que es adecuado el modelo $RA=RIM*RD$ para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	4,0	0,9	0,24	3,9	0,7	0,19
P26 Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	2,4	0,8	0,35	2,4	0,7	0,29
P27 Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	2,3	0,9	0,41	2,3	0,8	0,36

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P28 ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	2,2	1,6	0,74	1,9	1,1	0,58
P29 ¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,5	0,8	0,24	3,3	0,9	0,29
P30 ¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo 90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,3	1,1	0,32	3,4	0,8	0,25
P31 Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	2,3	0,9	0,39	2,1	0,6	0,28
P32 ¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,1	1,0	0,32	3,0	0,9	0,29
P33 ¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,3	1,3	0,39	3,1	0,8	0,25
P34 ¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,2	0,8	0,19	4,1	0,7	0,18

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P35 Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración de riesgo debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,6	1,0	0,27	3,5	0,7	0,20
P36 ¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-)	3,9	1,1	0,28	3,6	0,8	0,23
P37 Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable (o nivel de materialidad en la ejecución del trabajo) deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5 -sí, es totalmente adecuado-).	2,4	1,1	0,46	2,3	1,0	0,43
P38 ¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5-sí, es totalmente adecuada-).	2,6	1,2	0,48	2,7	1,1	0,42
P39 ¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	2,7	1,7	0,62	2,6	1,1	0,44
P40 ¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales a nivel de afirmaciones o cuentas contables? (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	3,8	1,0	0,27	3,7	0,7	0,18
P41 ¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son totalmente adecuado-).	3,5	1,0	0,28	3,4	0,5	0,15
P42 ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,2	0,9	0,22	4,1	0,9	0,21

Pregunta	1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
	Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P43 ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,0	1,3	0,33	4,0	1,2	0,31
P44 ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,7	1,2	0,31	3,9	0,6	0,15
P45 En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no ha sido puesta de manifiesto en su informe de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de tal situación? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,8	1,0	0,26	3,5	1,0	0,28
P46 En el caso de que el auditor de cuentas haya realizado una correcta valoración del RIM, y haya realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,0	1,2	0,42	3,3	1,1	0,32

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P47 En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,7	1,4	0,53	2,6	1,1	0,41
P48 En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a "fraude" o "irregularidades" cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,2	1,3	0,60	2,2	1,0	0,47
P49 Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,7	1,5	0,55	2,4	0,8	0,35

		1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
		Media	Dev Tip	V=S/M	Media	Dev Tip	V=S/M
P50	Pregunta Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).	2,8	1,4	0,50	2,8	1,1	0,41

ANEXO 5. ANALISIS COMPARATIVO DE LA MEDIANA Y RECORRIDO INTERCUARTÍLICO DE LAS RESPUESTAS DE LA PRIMERA Y SEGUNDA RONDA.

Pregunta		1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
		Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P1	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,5	2,5	0,71	3,5	1,0	0,29
P2	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	3,0	0,8	0,25	3,0	0,8	0,25
P3	¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	2,0	1,8	0,88	2,0	1,0	0,50
P4	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	2,0	2,0	1,00	2,0	0,8	0,38
P5	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con una nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	2,0	1,5	0,75	2,0	0,0	0,00
P6	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	3,0	1,5	0,50	3,0	0,8	0,25

Pregunta	1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P7 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,5	1,0	0,29	3,0	1,0	0,33
P8 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,5	1,0	0,29	3,5	1,0	0,29
P9 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,0	1,0	0,25	4,0	0,0	0,00
P10 ¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	4,0	1,0	0,25	4,0	0,8	0,19
P11 Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	3,0	1,0	0,33	3,0	0,8	0,25
P12 Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	2,5	1,0	0,40	2,0	1,0	0,50
P13 ¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	4,5	1,0	0,22	4,0	0,0	0,00

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P14 ¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	3,0	1,0	0,33	3,0	1,0	0,33
P15 Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fuera del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	4,0	1,0	0,25	4,0	1,0	0,25
P16 Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	4,5	1,0	0,22	5,0	1,0	0,20
P17 Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	5,0	0,0	0,00	5,0	0,0	0,00
P18 Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	5,0	0,0	0,00	5,0	0,0	0,00
P19 Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	3,0	1,0	0,33	3,0	1,0	0,33

Pregunta	1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P20 Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,0	1,5	0,38	4,0	0,0	0,00
P21 Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	5,0	1,0	0,20	4,5	1,0	0,22
P22 Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	4,0	1,0	0,25	4,0	0,0	0,00
P23 Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	4,0	1,0	0,25	4,0	1,0	0,25
P24 ¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	3,0	2,0	0,67	3,5	1,8	0,50
P25 ¿En qué medida considera que es adecuado el modelo $RA=RIM*RD$ para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	4,0	2,0	0,50	4,0	0,8	0,19
P26 Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	3,0	1,0	0,33	2,5	1,0	0,40

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P27 Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	2,0	1,0	0,50	2,0	0,8	0,38
P28 ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	1,0	2,8	2,75	1,5	1,8	1,17
P29 ¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,5	1,0	0,29	3,0	1,0	0,33
P30 ¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo 90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3,5	1,8	0,50	3,0	1,0	0,33
P31 Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	2,0	0,3	0,13	2,0	0,0	0,00
P32 ¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,5	2,0	0,57	3,0	2,0	0,67
P33 ¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,0	2,3	0,75	3,0	1,0	0,33

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P34 ¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,0	1,0	0,25	4,0	0,8	0,19
P35 Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración de riesgo debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	3,5	1,0	0,29	4,0	1,0	0,25
P36 ¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-)	4,0	2,0	0,50	4,0	1,0	0,25
P37 Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable (o nivel de materialidad en la ejecución del trabajo) deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5 -sí, es totalmente adecuado-).	2,0	1,0	0,50	2,0	1,0	0,50
P38 ¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5-sí, es totalmente adecuada-).	3,0	2,0	0,67	3,0	1,0	0,33
P39 ¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	2,0	3,0	1,50	2,0	1,0	0,50
P40 ¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales a nivel de afirmaciones o cuentas contables? (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	4,0	1,8	0,44	4,0	1,0	0,25
P41 ¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son	3,0	1,0	0,33	3,0	1,0	0,33

Pregunta	1º RESPUESTA			2º RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
totalmente adecuado-).						
P42 ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,0	1,0	0,25	4,0	0,8	0,19
P43 ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,5	1,8	0,39	4,0	1,0	0,25
P44 ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	4,0	0,8	0,19	4,0	0,0	0,00
P45 En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no ha sido puesta de manifiesto en su informe de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de tal situación? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	4,0	1,0	0,25	4,0	1,0	0,25

Pregunta	1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P46 En el caso de que el auditor de cuentas haya realizado una correcta valoración del RIM, y haya realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,0	2,0	0,67	3,5	1,8	0,50
P47 En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3,0	3,0	1,00	3,0	1,0	0,33
P48 En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a “fraude” o “irregularidades” cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,0	2,0	1,00	2,0	1,8	0,88

Pregunta	1° RESPUESTA			2° RESPUESTA		
	Mediana	RIC	RIC/MED	Mediana	RIC	RIC/MED
P49 Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2,0	1,8	0,88	2,0	1,0	0,50
P50 Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).	2,5	2,0	0,80	2,5	2,0	0,80

ANEXO 6. DISTRIBUCIÓN DEL RECUENTO DE LAS RESPUESTAS DE LA PRIMERA Y SEGUNDA RONDA.

Pregunta		RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
		1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P1	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influyen la estructura de propiedad de la entidad (número de socios, distribución del capital, vinculación de los socios con la gestión de la sociedad)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	1	2	2	2	3	0	0	1	4	4	1	0
P2	Para determinar la materialidad, ¿en qué medida considera que influye las características de la estructura financiera de la entidad (volumen de recursos propios y endeudamiento)? (valore entre 1-no tiene ninguna influencia- y 5-tiene mucha influencia-).	0	1	6	1	2	0	0	1	6	2	1	0
P3	¿En qué medida considera que la materialidad debe ser igual o diferente en dos empresas que tengan un tamaño semejante determinado por sus volúmenes de activos, cifra de negocios, número de trabajadores) (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser iguales-).	3	3	2	2	0	0	2	4	3	1	0	0
P4	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con un número de socios reducido e involucrados en la gestión frente a otra empresa con un número de socios elevado y no involucrados en la gestión? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	4	2	3	1	0	0	3	5	2	0	0	0
P5	¿En qué medida considera que debe ser igual o diferente la materialidad de una empresa con una nivel reducido de endeudamiento sobre el patrimonio neto frente a otra empresa con nivel alto de endeudamiento sobre el patrimonio neto? (valore entre 1 -no tiene que ser igual- y 5 -sí tiene que ser similares-).	3	4	2	1	0	0	2	6	1	1	0	0
P6	Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el volumen de activo total? (valore entre 1-no tiene ninguna relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	0	3	4	1	2	0	0	3	5	1	1	0

Pregunta	RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
	1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P7 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia la cifra de negocios? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	1	1	3	3	2	0	0	2	4	3	1	0
P8 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el patrimonio neto? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	0	1	4	3	2	0	0	0	5	4	1	0
P9 Para cuantificar la materialidad, ¿en qué medida considera relevante como parámetro de referencia el beneficio ordinario corriente de la entidad? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	0	1	1	4	4	0	0	1	1	6	2	0
P10 ¿En qué medida considera que es material una incorrección (o incorrecciones agregadas) que afecten a la valoración del "Patrimonio Neto" en un importe superior al 10% del parámetro tomado como referencia para determinar la materialidad a nivel de los estados financieros (activo total, cifra de negocios, patrimonio social)? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	0	1	1	4	4	0	0	1	0	6	3	0
P11 Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 5%-10% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y 5-siempre sería material-).	0	2	4	4	0	0	0	1	6	3	0	0
P12 Y para el caso de que las incorrecciones que afectan a la valoración del "Patrimonio Neto" asciendan a un importe comprendido entre un 2%-5% del parámetro tomado como referencia, ¿en qué medida considera que es material? (valore entre 1-nunca sería material, y con 5-siempre sería material-).	0	5	4	1	0	0	0	6	3	1	0	0

Pregunta	RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
	1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P13 ¿En qué medida considera que las normas técnicas de auditoría debería de precisar de manera objetiva la determinación o cuantificación de la materialidad, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no es necesario-, y 5-si sería muy conveniente-).	0	1	0	4	5	0	0	0	1	7	2	0
P14 ¿En qué medida considera que las NIA.ES, que entraron en vigor en el año 2014, tiene aspectos novedosos con respecto a la valoración del riesgo de auditoría y riesgo de incorrección material regulados en las anteriores Normas Técnicas de Auditoría? (valore entre 1-no supone ninguna novedad-, y 5-si contiene novedades muy relevantes-).	1	1	4	3	1	0	0	1	5	4	0	0
P15 Para la valoración del riesgo de incorrección material, ¿en qué medida considera que son relevantes los aspectos relacionados con el entorno de la entidad que están fueran del control de ésta (factores de carácter sectorial; factores normativos; etc.)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5 -si tiene mucha relevancia-).	1	0	3	5	1	0	0	0	4	6	0	0
P16 Y las características y naturaleza de las operaciones de la entidad, ¿en qué medida considera que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	0	0	0	5	5	0	0	0	0	4	6	0
P17 Y las características de la organización de la entidad y la eficacia de su control interno, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	0	0	0	2	8	0	0	0	0	1	9	0
P18 Y la calidad de la gestión y valores éticos de los miembros del órgano de gobierno y de la dirección de la entidad, ¿en qué medida consideran que son relevantes para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	0	0	1	1	8	0	0	0	1	1	8	0

Pregunta	RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
	1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P19 Para realizar la valoración del riesgo de incorrección material, ¿qué valor e importancia otorga a la información que pueda obtener de los papeles de trabajo de auditoría de años anteriores realizada por usted u otro auditor? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	0	2	4	2	2	0	0	0	6	3	1	0
P20 Y a la información obtenida mediante entrevistas con la dirección y otros empleados de la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	0	0	3	4	3	0	0	0	2	6	2	0
P21 Y a la inspección de documentos internos de la entidad, como planes estratégicos, actas de reuniones de comités de dirección, informes preparados por asesores técnicos, económicos, jurídicos, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1 -no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	0	0	1	3	6	0	0	0	0	5	5	0
P22 Y a la información financiera y de gestión preparada por la entidad durante el ejercicio económico, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5 -le otorgo un valor muy relevante-).	0	1	1	4	4	0	0	1	1	6	2	0
P23 Y a la información sectorial obtenida por medios externos a la entidad, ¿qué valor e importancia le otorga para la valoración del riesgo de incorrección material? (valore entre 1-no le otorgo ningún valor- y 5-le otorgo un valor muy relevante-).	0	2	2	6	0	0	0	1	3	6	0	0
P24 ¿En qué medida considera que la valoración de riesgos de incorrección material debe realizarse considerando aspectos diferenciados por áreas de cuentas que reflejen transacciones similares? (valore entre 1-no es necesario diferenciar por áreas- y 5 -si es fundamental diferencia por áreas-).	0	1	5	0	4	0	0	0	5	2	3	0

Pregunta	RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
	1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P25 ¿En qué medida considera que es adecuado el modelo RA=RIM*RD para valorar el riesgo de auditoría y el alcance de las pruebas de auditoría (riesgo de detección)? (valore entre 1-no es nada adecuado y 5 -es muy adecuado-).	0	0	4	2	4	0	0	0	3	5	2	0
P26 Una vez evaluado el riesgo de incorrección material (RIM), ¿en qué medida considera que aspectos relacionados con el tamaño de la empresa influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene relevancia- y 5-si tiene mucha relevancia-).	2	2	6	0	0	0	1	4	5	0	0	0
P27 Y aspectos relacionados con la estructura de propiedad de la sociedad y distribución del capital social, ¿en qué medida considera que influyen para determinar el riesgo de auditoría (RA) y el riesgo de detección (RD)? (valore entre 1-no tiene influencia- y 5-si tiene mucha influencia-).	2	4	3	1	0	0	1	6	2	1	0	0
P28 ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría (RA) debe ser similar en cualquier empresa porque esta relacionados con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros y la seguridad de que no incluye incorrecciones materiales? (valore entre 1-no tiene que ser igual- y 5 -sí, siempre debe ser igual).	6	0	1	2	1	0	5	2	2	1	0	0
P29 ¿En qué medida considera que una escala cualitativa o de categorías (por ejemplo, riesgo alto, medio o bajo) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	0	1	4	4	1	0	0	2	4	3	1	0
P30 ¿En qué medida considera que una escala cuantitativa, indicando un valor de la probabilidad de incorrección material (por ejemplo 90% de posibilidad de error) es adecuada para reflejar el juicio subjetivo del auditor en la valoración del RIM, RD y RA? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	0	3	2	4	1	0	0	1	5	3	1	0

Pregunta	RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
	1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P31 Para el supuesto de que se valore el riesgo de auditoría en una escala cuantitativa, ¿en qué medida estaría de acuerdo en asignar a un riesgo de auditoría bajo un valor de entre un 10% a 15%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	1	5	1	1	0	2	1	6	2	0	0	1
P32 ¿Y un valor entre un 5% y 10%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	0	3	1	4	0	2	0	3	3	3	0	1
P33 ¿Y un valor inferior al 5%? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	0	3	2	1	2	2	0	2	4	3	0	1
P34 ¿En qué medida estaría de acuerdo en considerar que en el momento de la planificación del trabajo, dos auditores ante una misma empresa a auditar, debería realizar una valoración de riesgo de incorrección material similar, o al menos que no se diferencien de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	0	0	2	4	4	0	0	0	2	5	3	0
P35 Tras la finalización del trabajo y revisión de la valoración del riesgo inicialmente realizada, ¿en qué medida estaría de acuerdo en considerar que la valoración de riesgo debería ser similar o no discrepar de manera significativa? (valore entre 1-no es estoy nada de acuerdo- y 5-sí, estoy totalmente de acuerdo-).	0	1	4	3	2	0	0	1	3	6	0	0
P36 ¿Considera conveniente establecer una regulación detallada de los aspectos relacionados con de la delimitación del nivel de riesgo de auditoría, aunque sea a nivel orientativo? (valore entre 1-no lo considero nada conveniente- y 5-sí lo considero muy conveniente-)	0	1	3	2	4	0	0	1	3	5	1	0
P37 Una vez determinado el nivel de materialidad de los estados financieros, ¿en qué medida considera adecuado que el error tolerable (o nivel de materialidad en la ejecución del trabajo) deba cuantificarse en 20% de la materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuado- y 5 -sí, es totalmente adecuado-).	2	3	2	2	0	1	2	3	3	1	0	1

Pregunta	RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
	1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P38 ¿Y entre un 10 y un 20% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5-sí, es totalmente adecuada-).	3	0	4	2	0	1	2	1	4	2	0	1
P39 ¿Y en un valor inferior al 10% del valor de materialidad? (valore entre 1-no es nada adecuada- y 5 -sí, es totalmente adecuada-).	3	2	1	1	2	1	1	4	3	0	1	1
P40 ¿En qué medida considera que los procedimientos de muestreo estadísticos son de utilidad para identificar incorrecciones materiales a nivel de afirmaciones o cuentas contables? (valore entre 1-no son nada útiles- y 5 -sí son muy útiles-).	0	1	3	3	3	0	0	0	4	5	1	0
P41 ¿En qué medida considera que mediante la aplicación de métodos estadístico es posible delimitar el riesgo de auditoría, tras la realización del trabajo de campo? (valore entre 1-no son nada adecuado- y 5 -sí son totalmente adecuado-).	0	1	5	2	2	0	0	0	6	4	0	0
P42 ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso de acumulación de evidencias para determinar la existencia o no de incorrecciones materiales con un determinado nivel de riesgo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	0	1	0	5	4	0	0	1	0	6	3	0
P43 ¿En qué medida considera que los procedimientos de auditoría realizados durante el trabajo de campo es un proceso para constatar la valoración de riesgos inicialmente realizada en la planificación del trabajo? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	1	0	2	2	5	0	1	0	1	4	4	0
P44 ¿En qué medida considera que el riesgo de auditoría final, valorado en función del RIM y de la evidencia obtenida en la realización de los procedimientos de auditoría debe realizarse mediante una valoración subjetiva aplicando el juicio profesional del auditor? (valore entre 1-no estoy nada de acuerdo- y 5 -sí, estoy totalmente de acuerdo-).	1	0	2	5	2	0	0	0	2	7	1	0

Pregunta		RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
		1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P45	En el caso de que en los estados financieros existan incorrecciones materiales que no han sido identificadas por el auditor de cuentas, y en consecuencia no ha sido puesta de manifiesto en su informe de auditoría alertando a los usuarios de los estados financieros, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de tal situación? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	0	1	2	4	2	1	0	2	2	5	1	0
P46	En el caso de que el auditor de cuentas haya realizado una correcta valoración del RIM, y haya realizado procedimientos de auditoría suficientes para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar las incorrecciones materiales existente en los estados financiero? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	1	3	2	3	1	0	0	3	2	4	1	0
P47	En el supuesto de que el auditor de cuentas haya comunicado a la dirección de la entidad debilidades de control interno que potencialmente pudieran originar incorrecciones materiales en los estados financieros, y ante la no adopción de medidas correctoras por parte de éstos, posteriormente se pone de manifiesto incorrecciones materiales; ¿en qué medida considera que en esta situación el auditor de cuentas es responsables por no informar de estas debilidades a los usuarios de las cuentas anuales y del informe de auditoría? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	3	1	1	4	0	1	2	2	4	2	0	0

Pregunta	RECUENTOS 1º RESPUESTA						RECUENTOS 2º RESPUESTA					
	1	2	3	4	5	NC	1	2	3	4	5	NC
P48 En el supuesto de que las incorrecciones materiales de los estados financieros se debieren a “fraude” o “irregularidades” cometidas de manera intencionada por la dirección de la entidad sociedad, y éstas no fueran identificadas por el auditor de cuentas aun realizando una correcta valoración de riesgos y realizando los procedimientos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo de acuerdo con unos estándares aceptados por el conjunto mayoritario de auditores de cuentas, ¿en qué medida considera que el auditor es responsable de no identificar estas incorrecciones materiales existente en los estados financiero auditados? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	4	2	3	0	1	0	3	3	3	1	0	0
P49 Las NIA dice que se comunicará a la dirección y miembros del órgano de gobierno de la entidad las incorrecciones no significativas con la finalidad de que se depuren los libros de contabilidad de tales errores. En el caso de que existieran incorrecciones no significativas, que no fueran materiales de manera agregada, y éstas no fueran comunicadas por el auditor a la dirección de la entidad, pero luego con posterioridad a la realización de la auditoría de cuenta fueran identificadas por la propia entidad, ¿en qué medida considera que es responsable el auditor de cuentas? (valore entre 1-no es en absoluto responsable, y 5 -sí, es totalmente responsable-).	2	4	1	1	2	0	1	5	3	1	0	0
P50 Con la finalidad de clarificar las expectativas de los usuarios de los estados financieros y del informe de auditoría, así como la responsabilidad del auditor de cuentas ¿en qué medida considera conveniente que se incluyera en los informes de auditoría información sobre la materialidad considerada por el auditor de cuentas en la realización de su trabajo? (valore entre 1-no es nada conveniente- y 5 -sí, es totalmente conveniente-).	2	3	1	3	1	0	1	4	1	4	0	0

BIBLIOGRAFIA.

Aguar, F., 2004. Teoría de la Decisión e Incertidumbre: Modelos Normativos y Descriptivos. *Empiria. Revista de Metodología de Ciencias Sociales*, Volumen 8, pp. 139-160.

AICPA, 2006. *SAS 107. Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*. s.l.:s.n.

Almela Díez, B., 1991. *Control y Auditoría Internos de la Empresa*. Madrid: Consejo General de Colegios de Economistas.

Almela Díez, B. y. V. C. J., 1996. *El Riesgo de la Auditoría y la Materialidad..* s.l.:Institut de Cultura Juan Gil Albert.

Arkin, H., 1974. *Handbook of Sampling for Auditing and Accounting*. 2ª ed. New York: McGraw-Hill.

Arkin, H., 1982. *Sampling Methods for the Auditor: An Advanced Treatment*. New York: McGraw-Hill.

Aven, T., 2003. *Foundations of Risk Analysis*. s.l.:John Wiley & Sons Ltd.

Azorín Poch, F., 1979. *Algunas aplicaciones de los conjuntos borrosos a la estadística*. Madrid: Instituto Nacional de Estadística (INE).

Bell, T. B., Marrs, F. O., Solomon, I. & Thomas, H., 1997. *Auditing Organizations Through a Strategic System Lens: The KPMG Business Measurement Process*. s.l.:KPMG LLP.

Bell, T. B., Peecher, M. E. & Solomon, I., 2005. *The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. s.l.:KPMG Internacional.

Bloomfield, R., 1995. Strategic Dependence and Inherent Risk Assessments. *The Accounting Review*, 70(1), pp. 71-90.

Canavos, G. C., 1988. *Probabilidad y Estadística. Aplicaciones y Métodos..* México: McGraw Hill.

Chang, S., Tsai, C.-F., Shin, D.-H. & Hwang, C.-L., 2008. The development of audit detection risk assessment system Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications*, Volumen 35, pp. 1053-1067.

Curtis, E. & Turley, S., 2007. The Business Risk audit. A Longitudinal Case Study of an Audit Engagement. *Accounting, Organizations and Society*, Volumen 32, pp. 439-461.

Dalkey, N. & Helmer, O., 1963. An experimental application of the Delphi Method to the use of experts. *Management Science*, 9(3), pp. 458-467.

Das, A., 1993. Materiality and Audit Risk. *The Chartered Accountant*. December.

Dempster, A., 1967. Upper and lower probabilities induced by a multi-valued mapping. *Annals of mathematical statistics*, Volumen 38, pp. 325-339.

Escuder Valles R, y Mendez Martinez S, 2002. *Métodos de muestreo estadísticos aplicados a la auditoría*. s.l.:Tirant lo Blanch.

Escuder Valles, R., 1985. Auditoría y Métodos Estadísticos: Metodología General y Análisis de Pruebas Sustantivas Mediante Estimación de Variables. *Estadística Española*, Volumen 108, pp. 35-56.

Estupiñan Gaitan, R., 2006. *Administración de Riesgos y la Auditoría Interna*. s.l.:ECO Ediciones. .

FASB, 1978. *Objetives of Financial Reporting by Business Enterprises*. s.l.:s.n.

FASB, 1980. *Statement of Financial Accounting Concept N° 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information*. s.l.:s.n.

Fukukawa, H. & J, M. T., 2011. Audit Risk Assessment Using Belief Versus Probability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(1), pp. 75-99.

García Benau, M. A. & Humphrey, C., 1995. La Auditoría y el Fraude: Algunas Consideraciones Internacionales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV(84), pp. 697-725.

Gutierrez-Cabria, S., 1984. Probabilidad, Posibilidad, Verdad e Incertidumbre. *Estadística Española*, Issue 104, pp. 5-22.

Gutierrez-Cabria, S., 1985. El Qué de la Probabilidad. *Trabajos de Estadística y de Investigación Operativa.*, 36(3), pp. 185-197.

Hajiha, Z., 2011. Fuzzy Audit Risk Modeling Algorithm. *Management Science Letters*, Volumen 1, pp. 235-246.

Harrison, K. E., Srivastana, R. P. & Plumlee, R. D., 2002. Auditors' Evaluations of Uncertain Audit Evidence: Belief Functions versus Probabilities. En: R. P. Srivastava

& T. Mock, edits. *Belief Functions in Business Decisions*. New York: Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH, pp. 161-183.

IASB, 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. s.l.:s.n.

IASB, 2010. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. s.l.:s.n.

IASB, 2014. *International Accounting Standard (IAS) N° 1 "Presentation of Financial Statements"*. s.l.:s.n.

ICAC, 1991.a. *Resolución de 19 de enero de 1991 , del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Tecnicas de Auditoria (BOE 22/04/1991) (disponible en <http://www.icac.meh.es>)*. s.l.:s.n.

ICAC, 1991.b. *Resolución de 8 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, por la que se publica la Norma Tecnica relativa al conepto de importancia relativa..* s.l.:s.n.

ICJCE., 2014. *Conceptos Básicos de Muestreo (Cuadernos Técnicos. Suplemento de la Revista Auditores n° 21)*.. s.l.:s.n.

IFAC, 2011. *Guide to using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Volume 1. Core Concepts*. 3ª ed. New York: s.n.

IFAC, 2011. *Guide to Using ISAs in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities. Volume 2 Practical Guidance*. 3ª ed. Nwe York: s.n.

JCGM, 2008. *Evaluación de los Datos de Medición. Guia para la Expresión de la Incertidumbre de Medida..* 3ª ed. s.l.:Centro Español de Metrología. .

Kahneman, D., 2012. *Pensar Rápido, Pensar Despacio. 3ª Edición*. Barcelona: Random House Mondadori, SA.

Kinney, W. R., 1989. Achieved Audit Risk and the Audit Outcome Space. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Volumen Supplement, pp. 67-84.

Klir, G., 2004. Generalized information theory: aims, results, and open problems. *Reliability Engineering and System Safety*, Volumen 85, pp. 21-38.

Krishnamoorthy, G., Mock, T. J. & Washington, M. T., 1999. A Comparative Evaluation of Belief Revision Models in Auditing. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 18(2), pp. 105-127.

Landeta, J., 1999. *El método Delphi. Una técnica de previsión para la incertidumbre*. Barcelona: Editorial Ariel, SA.

- Leslie, D., 1985. *Materiality. The Concept and its Application to Auditing*. Totonto: s.n.
- Leslie, D. A., Anderson, A. D. & Teitlebaum, R. J., 1980. *Dollar Unit Sampling. A Practical Guide for Auditors*. Toronto: Pitman.
- Linstone, H. A. & Turoff, M., 1975. *The Delphi Method. Techiques and Applications*. s.l.:Addison-Wesley.
- Marques de Almeida, J. J., 1999. *La información financiera prospectiva y su analisis: el auditor ante un entorno de incertidumbre. Tesis Doctoral*. s.l.:Universidad Complutense.
- Martín Armario, E., 1982. La Teoría de los Conjuntos Borrosos y la Toma de Decisiones. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XI(38 y 39), pp. 105-430.
- Martinez Garcia, F. J., 1996. *Materialidad y Riesgo en Auditoria..* s.l.:ICAC..
- Milliken, F., 1987. Three Types of Perceived Uncertainty About the Enviroment: State, Effect and Response Uncertainty. *Academy of Management Review*, Volumen 12, pp. 133-143.
- Montoya del Corte, J., 2008. *La Vertiente Cualitativa de la Materialidad en Auditoría: Marco Teorico y Estudio Empírico para el Caso Español. Tesis Doctoral..* s.l.:Universidad de Cantabria.
- Moreno Carretero MF, H. B. A. V. P. F., 1997. *Estimación del error en una contabilidad: procedimientos no paramétricos y uso de la distribución multinomila..* s.l.:Servicio de Publicaciones. Universidad de Almería. .
- Reig Mullor, J., Sansalvador Selles, M. E. & Trigueros Pina, J. A., 2000. Lógica Borrosa y su Apliación a la Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIX(103), pp. 83-106.
- Rowe, W. D., 1994. Understanding Uncertainty. *Risk Analysis*, 14(5), pp. 743-750.
- Rubio Herrera, E., dic.2013. Las Nuevas Normas de Auditoría Aplicables en España: Las Normas Internacionales de Auditoria (NIA.ES). *Audidores (Revista ICJCE) nº 20.*, pp. 30-41.
- Senneti, J. T., 1990. Toward a more consistent model for audit risk. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Volumen Spring, pp. 103-112.
- Shafer, G., 1976. *A Mathematical Theory of Evidence*. Princeton: Princeton University Press.

Sierra Molina, G., Orta Pérez, M. & Nuñez García, C., 1999. La evolución conceptual del enfoque de planificación de auditoría: una perspectiva de futuro. *Actualidad Financiera*, N.º Monográfico 3º, pp. 85-100.

Skerratt, L. & Woodhead, A., 1992. Modelling Audit Risk. *British Accounting Review*, Issue 24, pp. 119-137.

Srivastava, R. P. & Mock, T. J., 2005. Why we should consider Belief Functions in Auditing Research and Practice. *The Auditor's Report*, 28(2).

Srivastava, R. P., Mock, T. J. & Turner, J. L., 2009. Bayesian and Belief-Functions Formulas for Auditor Independence Risk Assessment. *International Journal of Auditing*, Volumen 13, pp. 163-183.

Srivastava, R. P. & Shafer, G. R., 1992. Belief-Function Formulas for Audit Risk. *American Accounting Association*, 67(2), pp. 249-283.

Suarez Suarez, A., 1991. *La Moderna Auditoría: un análisis conceptual y metodológico*. s.l.:McGraw-Hill/ Interamericana de España, SA.

Turley, S. & Cooper, M., 1991. *Auditing in the United Kingdom*. London: ICAEW.

Velarde Lombraña, J., 2008. Combinación de Creencias y Lógica Borrosa. XIV Congreso Español sobre Tecnologías y Lógica Fuzzy.

Verlade Lombraña, J., 2005. Incertidumbre y Grados de Creencia. *Teorema*, XXIV(2), pp. 27-41.

Woodhead, A., 1992. Audit Risk Modelling. *Managerial Auditing Journal*, 7(5), pp. 3-7.

Zadeh, L. A., 1965. Fuzzy sets. *Information and Control*, Volumen 8, pp. 338-353.

Zeff, S. Z., 2012. The Evolution of the IASC into the IASB and the Challenges it Faces. *The Accounting Review*, 87(3), pp. 807-837.

Zimmermann, H. J., 1976. Description and optimization of fuzzy systems. *Int. J. General Systems*, Volumen 2, pp. 209-215.