



Construcción del conocimiento en auditoría desde la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad

María Eugenia Quintero Bazán
Universidad de los Andes
maruqbazan@gmail.com

Recibido el 16 de febrero de 2017; aceptado el 12 de junio de 2017; Disponible en Internet el 22 de junio de 2017

Resumen:

La investigación contable busca la conformación de un nuevo conocimiento a través del tiempo desde una diversidad de paradigmas. La materialidad en auditoría ha generado significativas discusiones sobre su concepción, es por ello que a través de esta investigación se pretende fundamentar el mismo desde el enfoque descrito por Riahi-Belkaoui (2012) sobre el conocimiento formal en contabilidad. Asimismo, se intenta relacionar la materialidad en auditoría con la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad. Esta investigación es de carácter documental y para ello se revisaron documentos y normas relacionados al tema. Se concluye que la materialidad en auditoría se enmarca dentro del formismo y del mecanicismo pues no se ha evolucionado en su definición, se emplean patrones lingüísticos que se mantienen en el tiempo. Se reconoce la materialidad en auditoría como una dimensión espacial y temporal en el contexto de la doctrina descrita.

Palabras Clave: Materialidad, auditoría, materia, realidad.

Códigos JEL: M14, M40, M42

Construction of knowledge in auditing from the Doctrine of the Three Genres of Materiality

Abstract:

The accounting research seeks the formation of a new knowledge through time from a diversity of paradigms. Materiality in auditing has generated significant discussions about its conception, which is why this research seeks to substantiate the same from the approach described by Riahi-Belkaoui (2012) on formal knowledge in accounting. Likewise, we try to relate materiality in auditing with the Doctrine of the Three Kinds of Materiality. This research is of a documentary nature and for that, documents and norms related to the subject were reviewed. It is concluded that the materiality in audit is framed within the formismo and mechanicism since it has not evolved in its definition, linguistic patterns are used that are maintained in the time. Materiality in audit is recognized as a spatial and temporal dimension in the context of the doctrine described.

Keywords: Materiality, Audit, Matter, Reality.

JEL codes: M14, M40, M42



1. Introducción

La investigación en contabilidad ha evolucionado a través de la historia, la literatura en la materia señala que corresponde a los años sesenta cuando se produce un desarrollo significativo en la investigación contable aportando un nuevo conocimiento en contabilidad. El método utilizado inicialmente en la búsqueda de un nuevo conocimiento en contabilidad según López (1995) se caracterizó por ser el método inductivo, a través del cual se generaron los primeros aportes a partir de situaciones particulares sin embargo, este método al transcurrir el tiempo cambió hacia una investigación que aplica el método deductivo a través del cual se generaron los primeros aportes a la contabilidad.

Para Riahi-Belkaoui (2012) los primeros aportes que se generaron hacia un nuevo conocimiento en contabilidad estuvieron basados en una diversidad de paradigmas, por lo que el autor parte de un fundamento teórico para obtener conocimiento formal en la contabilidad, el cual corresponde con cuatro enfoques diferentes tomados de las Hipótesis Mundiales de Pepper (1942) que son el formismo, mecanicismo, organicismo y contextualismo.

Desde esta perspectiva, este escrito a través de una revisión documental trata de proporcionar en primer lugar una relación entre el concepto de materialidad como eje transversal en la auditoría financiera y los cuatro enfoques descritos por Riahi-Belkaoui (2012) a partir de las Hipótesis Mundiales de Pepper (1942) como una forma de generar conocimiento formal en contabilidad. En segundo lugar, a partir de la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad de Gustavo Bueno (1972), se pretende construir un conocimiento desde la postura metodológica del autor descrito en la doctrina, respecto a la materialidad en auditoría. Y finalmente, se realiza una breve descripción de la concepción epistemológica y ontológica de la materialidad



desde la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad con el propósito de generar conocimiento respecto a la investigación contable.

1. Algunos aspectos preliminares en la investigación contable

La investigación contable busca la conformación de un nuevo e innovador conocimiento a través del tiempo. Según López (1995, p.1038) “*los primeros avances de la investigación en contabilidad siguieron un procedimiento de tipo inductivo*”, por lo que las primeras conclusiones generales en la investigación contable se obtuvieron a partir de premisas particulares.

Este procedimiento inductivo se inició en la racionalización de las prácticas contables existentes, a fin de llegar a la teorización y formulación de principios contables. Sin embargo, es en los años sesenta en la llamada “*edad de oro*”, según López (1995, p.1038) cuando la investigación contable se apoyó en un “*enfoque básicamente deductivo y en el que destacaron con luz propia los trabajos de Mattesich (1964), Chambers (1966), Ijiri (1967) y Steiling (1970)*”. De igual manera, García, Laínez y Monterrey (1995) señalan que corresponde a la llamada “*edad de oro*” en los años sesenta, la época en que la investigación en contabilidad desarrolla los primeros aportes a esta disciplina.

Estos primeros aportes que han permitido generar un nuevo conocimiento en contabilidad se han dado según Riahi-Belkaoui (2012) dentro de una diversidad de paradigmas, a los cuales él denomina “*desproporcionados*”, por lo que propone desde “*Las Hipótesis Mundiales de Pepper*” (1942), un enfoque contentivo de cuatro elementos a través de los cuales se puede generar el conocimiento formal de la contabilidad. Estos enfoques corresponden al formismo, mecanicismo, contextualismo y organicismo.



El formismo como primer enfoque, parte de una concepción filosófica del realismo, caracterizado por la descripción de lo observado aceptando resultados por descripción. Lo que aparece en el formismo es que la verdad es el grado de similitud de una descripción con su objeto de referencia. Es una teoría de la verdad basada en la correspondencia (Pepper 1942, p. 183). Por otra parte, Álvarez (2006) señala que el formismo se fundamenta en la similitud como alusión básica de dicho enfoque. Desde una perspectiva contable, si se considera como ejemplo las cuentas por pagar, una persona con una visión más formista clasificará de una manera correcta y de acuerdo a las características de las cuentas por pagar como una cuenta del pasivo por su descripción y similitud y, por tanto, como un elemento del estado de situación financiera o balance general. Esta situación se corresponde según Álvarez (2006, p. 4) a que *“en parte, los formistas siempre están buscando ideales, leyes o normas en los cuales se encuentra un concepto o idea”*, en este caso el marco conceptual establece los criterios para reconocer un elemento en los estados financieros.

Desde la auditoría respecto a los umbrales que determinan el nivel de materialidad para una cuenta en particular, una persona con una visión orientada al formismo compara los resultados de aplicar un porcentaje determinado en el análisis de una cuenta respecto a los estándares establecidos para esa cuenta en particular, es decir, compara la realidad obtenida con parámetros establecidos a fin de aceptar resultados.

Por otra parte, el mecanicismo como segundo enfoque está relacionado filosóficamente con el materialismo, se basa en que todo está unido a algo y nada gira de forma independiente, todo aparece engranado. Desde lo contable, el mecanicismo se refleja en el engranaje existente entre las cuentas que deben afectarse al momento de registrar una transacción que represente por ejemplo, la compra de un bien mueble y por tanto afecte según las condiciones de compra, los



elementos que forman parte del estado de situación financiera o balance general (activo, pasivo, patrimonio); todo está engranado al hablar de balance general, en particular y de la información financiera en un enfoque más amplio. Desde la auditoría y considerando los aspectos referidos a la materialidad, un enfoque mecanicista, puede referirse al engranaje que debe existir entre los factores cuantitativos y cualitativos presentes al momento de determinar y analizar este concepto en el desarrollo de la auditoría.

El contextualismo como un tercer enfoque de las hipótesis mundiales, se fundamenta en el acontecimiento histórico, por lo que cada evento se ubica en un momento caracterizado por acontecimientos activos y dinámicos que corresponden a un período y están relacionados. Álvarez (2006, p.5) señala que “ningún fenómeno debería ser considerado aislado. Todo tiene un contexto en el que enmarcarse”, por tanto, cada evento corresponde a un contexto social y temporal del fenómeno que se estudia. Para Pepper (1942, p.233) cada evento o acontecimiento está formado por actividades relacionadas permanentemente con cambios de modelos, lo que llama literalmente “los incidentes de vida”. El contextualismo en contabilidad según Riahi-Belkaoui (2012) se argumenta sobre la base de acontecimientos específicos como económicos, clasificación de industria, clasificación temporal entre otros, este contexto particular caracteriza el contextualismo en contabilidad.

Respecto a la materialidad en auditoría, el contextualismo se puede relacionar con el momento en que el órgano emisor de normas internacionales de auditoría el *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* decidió armonizar con un enfoque internacional las normas de auditoría, con el fin de elaborar un conjunto de normas profesionales de elevada calidad, que sirvan como base para facilitar una actuación más adecuada, consistente y uniforme de los auditores.



Finalmente, el organicismo se relaciona con el idealismo según Riahi-Belkaoui (2012) como metáfora del organicismo, por tanto corresponde a la integración, todas las partes están interrelacionadas y se genera un conocimiento. El organicismo según Álvarez (2006, p. 7) *“forma parte de un todo. Son estructuras que crecen en complejidad del proceso de integración”*, por tanto, se puede inferir que las partes de ese sistema en particular están interrelacionadas y, en su conjunto forman un mismo sistema que genera conocimiento, aunque sus partes puedan estar en conflicto.

Desde lo contable, el organicismo se concentra en modelos específicos de situaciones puntuales como lo indica Riahi-Belkaoui (2012) en casos por ejemplo como los estudios de bancarrota, el organicismo se concentrará en los estudios específicos de ese fenómeno en un período determinado y en un contexto específico hasta llegar a conformar un conocimiento global que forma parte de un todo, en este caso del sistema bancario. Desde la auditoría respecto a la materialidad, el organicismo se puede enmarcar en el análisis de la materialidad como eje transversal en la auditoría financiera, concentrándose en contextos específicos de cada una de las etapas de la auditoría hasta llegar a conformar un todo, con el fin de generar un conocimiento que parte de la integración de todas sus partes.

Es así como la postura de Riahi-Belkaoui (2012) desde las Hipótesis Mundiales, se presenta como una forma de obtener conocimiento formal en contabilidad, resaltando que cada uno de los cuatro enfoques descritos anteriormente, permiten construir un conocimiento desde diversos aspectos de la realidad. Al igual que en contabilidad y de acuerdo a la percepción del autor, este enfoque de las Hipótesis Mundiales se puede relacionar con la auditoría y de manera puntual con el concepto de materialidad desde la auditoría financiera y, de esta manera generar conocimiento respecto a una realidad específica relacionada con la materialidad. En tal sentido,



en el apartado siguiente se trata de vincular la materialidad como eje transversal en la auditoría con los cuatro enfoques de Riahi-Belkaoui (2012).

2. Vinculación entre el formismo, mecanicismo, contextualismo y organicismo con la evolución del concepto de materialidad en la auditoría y su consideración en las distintas etapas de la auditoría.

Considerando el enfoque presentado por Riahi-Belkaoui (2012) para producir conocimiento formal en la contabilidad, es el punto de partida para iniciar la vinculación de uno de los elementos que lo conforman con la evolución del concepto de materialidad en la auditoría.

Partiendo que la importancia relativa o materialidad es considerada tanto en contabilidad como en auditoría como el nivel que pone de manifiesto dejar de lado aquellos aspectos que no son significativos, por considerar que no van a afectar las decisiones de los usuarios razonables de la información, Montoya (2008) señala que si bien los contextos en los que se aplican son distintos, en ambos se relacionan con el mismo objeto: *“la información comunicada a los usuarios a través de los estados financieros”* (p. 23), en tal sentido a continuación se describirá brevemente las definiciones que en el tiempo se han dado a la materialidad.

Según Martínez (2011) las primeras referencias a la materialidad datan de 1917 a través de los *Uniforms Accounts* cuando *“una de las actuaciones principales del American Institute of Accountants (AIA) en la línea de elaborar procedimientos uniformes de auditoría”* (p.17), hace referencia a la materialidad como principio contable.

Por su parte, Moonitz (1970) señala como uno de los principios contables a la materialidad entre otros, refiriéndose puntualmente a la materialidad en cuanto a la valoración de títulos al comparar entre el valor de mercado y el valor en libros, a fin de determinar si procede o no la



creación de una reserva o provisión para dicha cuenta, que la reserva o provisión no procederá si los valores de mercado son inferiores al valor en libros cuando la “*variación sea tan pequeña como para ser despreciable*” (p. 147) y, señala además que la reserva o provisión procederá “*si es una diferencia apreciable*” (p.147).

De acuerdo con Dohr (1950), la primera alusión al concepto de materialidad está descrita en el capítulo 15 de la *Restatement of Law of Contracts*, dada a conocer en 1932 por el *American Law Institute*, donde se señala que

En aquellos casos en que una declaración falsa sería probable que afectase a la conducta de un hombre razonable con respecto a una transacción con otra persona, esa falsedad es significativa (1950, p. 56).

En esta definición se vislumbra que un ítem será considerado material si afecta o no, las decisiones tomadas por un usuario razonable respecto a la información presentada.

En el campo doctrinal señala Martínez (2011), la *American Accounting Association* en 1957 en su rol de emitir principios y estándares que fortalezcan el entramado conceptual de la teoría contable, publica una declaración titulada *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements* en la que según Martínez (2011) se incorpora de “*forma incipiente y desordenada*” (p. 18) algunos conceptos básicos relacionados a la práctica contable en los que se incluye la materialidad para referirse “*a la extensión de lo que debe ser revelado, comunicado o informado, como a los modos de presentación*” (p.18), por tanto, toda la información ocurrida durante el período al que corresponden los estados financieros debe ser incorporada en la medida en que ésta sea de interés para el usuario. De esta manera, la materialidad según Martínez (2011) “*es a menudo un factor decisivo*” (p.18) al momento de hacer énfasis u omitir información cuando se preparan y presentan los estados financieros. La



materialidad de una partida dependerá de su naturaleza y de su importe o de ambos conceptos simultáneamente señala Martínez (2011), considerando que la misma pueda influir sobre las decisiones económicas que tomen los usuarios de esta información.

Por otra parte, el *American Institute of Certified Public Accountants* (1983) en su *Statement on Auditing Standards* (SAS) N° 47 El riesgo de auditoría y la importancia en la realización de la misma, define la materialidad de la siguiente manera

La magnitud de una omisión o valuación inadecuada de la información contable que, a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probable que el criterio de una persona razonable que confía en la información cambie o se vea influenciado por la omisión o valuación inadecuada” (IMCP, 1999 p. 40)

Esta definición reconoce que los criterios referidos a la materialidad recaen a la luz de las circunstancias particulares y por tanto, a la percepción de las necesidades que el usuario demande de la información y sobre las decisiones económicas que le corresponda tomar.

De igual manera, en el ámbito internacional el *International Accounting Standard Board* (IASB) en el Marco Conceptual para la Información Financiera (2010) define la materialidad de la siguiente manera

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información financiera de una entidad que informa específica” (IASB, 2010, párr. CC11).

Señala más adelante el Marco Conceptual para la Información Financiera (2010) que

Materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual (IASB, 2010, párr. CC11).



Esta definición destaca el elemento particular o individual con el que se debe considerar la materialidad para cada entidad, por lo que no se establecen parámetros únicos que definan el umbral de materialidad con el que deba medirse en la naturaleza o magnitud, o ambas, las partidas que se presentan en la información financiera.

De igual manera el IASB en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N°1 define la materialidad del siguiente modo

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 sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende 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 (IASB, 2010, NIC N°1, párr. 7).

Como se puede observar, existe un elemento común en las definiciones señaladas anteriormente en el que se refiere a la influencia de la información financiera por acción u omisión, en las decisiones económicas de los usuarios. Señala Martínez que un “ítem será material si hay razón para considerar que su conocimiento puede influir en la decisión de un inversor informado” (2011, p.18) por lo que, no se trata que el contador público determine qué información es significativa para él, sino que debe ir más allá, debe evaluar qué información pudiera ser incorrecta y por tanto influir en las decisiones económicas de los distintos usuarios de esta información.

De igual manera, se destaca en las definiciones anteriores que la materialidad no solo depende de la cuantía de la partida sino de la naturaleza de la misma, o de ambas, así como de la particularidad de cada entidad, situación ésta que pone de manifiesto la imposibilidad de fijar como se señaló anteriormente, un umbral de materialidad único para las distintas entidades.



Ahora bien, según la postura del investigador el concepto de materialidad a lo largo de las distintas definiciones que en el tiempo se han dado y se han descrito en este apartado, la materialidad desde la generación del conocimiento y desde las posturas presentadas por Riahi-Belkaoui (2012) para producir conocimiento formal en la contabilidad, se enmarca dentro del formismo y del mecanicismo pues no se ha evolucionado en las definiciones, pues éstas son dadas por patrones lingüísticos que se mantienen en el tiempo respecto a la materialidad.

Ahora bien, considerando las etapas de la auditoría y su vinculación al enfoque presentado por Riahi-Belkaoui (2012), se puede señalar que una auditoría financiera requiere por lo menos la ejecución de tres etapas, a saber: planificación, ejecución y elaboración del informe o dictamen. El *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* en la norma internacional de auditoría número 320 denominada Importancia Relativa o Materialidad en la Planificación y Ejecución de la Auditoría (NIA 320), señala la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de materialidad tanto en la planificación, en la ejecución y en la emisión del informe, por tanto la importancia de vincular este proceso con uno de los cuatro enfoques para generar así un conocimiento en auditoría respecto a la materialidad como eje transversal en la auditoría.

En primer lugar, en la etapa de planificación de la auditoría la materialidad es considerada para organizar un plan de acción a seguir para todo el proceso, con la finalidad de “*lograr mayores niveles de efectividad, eficiencia y calidad de la auditoría*” (Montoya 2008, p. 30). En esta etapa la materialidad es determinada por el auditor con el propósito de establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, a fin de obtener la evidencia requerida para formarse una opinión técnica respecto de los estados financieros que examina, recordando que la opinión del auditor versa sobre la razonabilidad de los saldos que se



presentan en los estados financieros por tanto, el auditor debe tener claro desde la etapa de planificación bajo criterios de materialidad, cuáles o qué incidencias pueden afectar significativamente esa razonabilidad.

La determinación de la materialidad de acuerdo a la NIA 320 recae sobre el juicio profesional sin embargo, la norma describe la aplicación de un porcentaje de acuerdo a una referencia elegida por el auditor. Ahora bien, al vincular la materialidad en la etapa de planificación con la propuesta de Riahi-Belkaoui (2012) para producir conocimiento formal, el formismo caracteriza esta etapa, por cuanto el auditor busca establecer similitud entre el porcentaje aplicado como parámetro de referencia y el resultado alcanzado, por tanto acepta los resultados obtenidos desde la descripción sobre la materialidad y se caracteriza por ser un auditor formista.

En segundo lugar, en la etapa de ejecución de la auditoría, cuando se emprende el plan de acción diseñado en la primera etapa, es decir el programa que describe los procedimientos a seguir, el auditor obtiene evidencia suficiente y adecuada que le permite juzgar razonablemente sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Vincular la materialidad en la etapa de ejecución de la auditoría con la propuesta de Riahi-Belkaoui (2012) para producir conocimiento formal, el mecanicismo caracteriza esta etapa por cuanto el auditor no sólo debe buscar semejanzas y diferencias respecto al resultado obtenido solo por descripción, el auditor mecanicista debe conocer todas las partes primarias y secundarias así como su interrelación entre lo interno y externo de la empresa respecto a los estados financieros tomados en conjunto, por tanto el auditor debe conocer el *“funcionamiento de una sociedad se debería expresar en primer lugar según los ejes del espacio y del tiempo y, después, deberíamos ser capaces de reconocer las leyes que gobiernan su funcionamiento”*



(Álvarez 2006, p. 2), en este sentido, el auditor debe considerar el espacio y el tiempo en el que se ubica la empresa, como la metáfora que corresponde al mecanicismo: una máquina – un engranaje.

Por último, en la etapa final de su trabajo el auditor evalúa respecto a la materialidad las incidencias que de manera individual y en conjunto no haya asumido la empresa y, por tanto, tiene efecto sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto. Esta evaluación le permite al auditor formarse una opinión respecto a si los estados financieros tomados en conjunto reflejan de manera razonable la imagen fiel de la empresa.

Ahora bien, al vincular la materialidad en la etapa de ejecución de la auditoría con la propuesta de Riahi-Belkaoui (2012) para producir conocimiento formal, el organicismo caracteriza esta etapa de la auditoría, pues de acuerdo con su principal metáfora que es la integración y coherencia el auditor debe interrelacionar todos los resultados obtenidos en cada una de las etapas de la auditoría, con la finalidad de emitir un resultado que es su opinión respecto a los estados financieros tomados en conjunto, considerando a la empresa como un todo respecto al contexto en el cual funciona.

3. Construcción de la metodología de investigación desde la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad

La concepción de materialidad de Bueno, se centra en la teoría wolffiana de la Ontología Especial, partiendo de la estructuración de una realidad existente que está organizada en tres tipos de ente, la Cosmología, Psicología Racional y Teología Natural los cuales representan conocimientos racionales del *Mundo*, *Alma* y *Dios* como parte de la idea general del Ser.



La estructura de la ontología wolffiana según Fernández (2005) se basa fundamentalmente en la supuesta organización de la realidad, es decir, en tres aspectos que conforman el Ser. Para Wolff según Fernández (2005) el mundo representa una máquina, en el que la perfección de éste se centra en la armonía de sus partes, por tanto, *Mundo*, *Alma* y *Dios* forman parte de ese mundo en el que de manera sincronizada actúan estos elementos.

Desde la generación de conocimiento, la estructura de la ontología wolffiana se puede ubicar como organicista al integrar todas sus partes *Mundo*, *Alma* y *Dios* como partes interrelacionadas que pudieran estar en conflicto, pero hay un todo que genera conocimiento

Bueno (1990) “reivindica la teoría wolffiana de la *Ontología Especial*” (p. 269) en el desarrollo de la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad, relaciona *Mundo*, *Alma* y *Dios* con cada uno de los géneros que conforman esta doctrina, de tal manera que cada género está en correspondencia, respectivamente, con el Primer Género (M1), el Segundo (M2) y el Tercer Género (M3) de materialidad, en cada uno de estos géneros existe una correspondencia biunívoca según lo señala Bueno (1990).

Es preciso señalar, desde la perspectiva de Bueno que en cada uno de los géneros de la doctrina se encuentra el núcleo de su caracterización como géneros de la Materialidad, por tanto *Mundo*, corresponde al conjunto de entidades físico-empíricas, corpóreas que forman el Primer Género (M1). *Alma* está formado por el conjunto de manifestaciones referidos a los fenómenos que ocurren en la vida interior de los seres dotados con sistemas nerviosos complejos, como los deseos, complejos, voluntades entre otros, corresponde a éste el Segundo Género (M2). Finalmente, *Dios* corresponde al Dios mundano, a los objetos abstractos que no son físicos y tampoco pueden ser considerados como espirituales ni mentales, ello caracteriza al Tercer Género (M3).



Una explicación más detallada de cada uno de los géneros que forman esta doctrina, parte en señalar que el Primer Género (M1) corresponde con todas las realidades que son exteriores a la conciencia y se caracterizan por demostrarse como objetivas a la percepción por tanto, este primer género se caracteriza por reconocer la existencia de determinadas entidades que se dan o no fenomenológicamente.

El Segundo Género (M2) lo conforman todos los procesos reales proporcionados en una dimensión temporal, donde el tiempo esté vinculado a los procesos de pensamiento y, por tanto corresponda a las vivencias de la experiencia interna. Para Bund y Macchi (2000, p.1) la dimensión temporal corresponde al *“tiempo en el sentido de su espíritu, de su conciencia inmediata: la temporalidad desde su esencia como a una idea o noción del tiempo con relación al estado o condición histórico cultural del mundo: la temporalidad desde su circunstancia”* por tanto, el Segundo Género (M2) se caracteriza por estar definido en un contexto de dimensión temporal caracterizado por las vivencias internas como los ensueños, sin considerar el *“dentro”* como algo subjetivo.

El Tercer Género (M3) corresponde a objetos abstractos que no son exteriores pero tampoco interiores y se caracterizan por ser intemporales e inespaciales sin embargo, señala Bueno (1990) que estos objetos abstractos están fuera del espacio y del tiempo. También forman parte de este género según Bueno (1990, p.75) aquellas *“entidades no esenciales, sino individuales y concretas”*, es decir las que el ser actual no corresponda ni al *Mundo* (M1) ni al *Alma* (M2).

Los tres géneros de materialidad enunciados guardan una relación de géneros inconmensurables y heterogéneos, no se pueden comparar ni decir cual género es mejor y correcto, sin embargo el género M3 a consideración de Bueno (1990) parece vinculado a los



géneros M1 y M2, ya que no es posible entender racionalmente el mundo sin contar con las materialidades que lo conforman.

Por último, la fundamentación filosófica en la que Bueno centra su Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad es la materialista, en la que considera que solo hay una realidad y ésta es material, según Fernández (2005) la voluntad explicativa de Bueno de la realidad, parte de la ontología *“que establece una definición material acerca de lo que hay”* (p.21). El materialismo como corriente filosófica se fundamenta en la materia seguidamente de la conciencia y el pensamiento como consecuencia de ésta.

El materialismo encierra en el pensamiento humano y el mundo que lo rodea, un principio fundamental donde se afirma que el mundo es material y existe de manera objetiva independientemente de la conciencia. El materialismo entonces, se enmarca dentro de una corriente filosófica orientada a la preeminencia del mundo material.

4. Concepción epistemológica de la materialidad desde la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad

El enfoque epistemológico que se asume en este documento parte de la postura que Bueno (1990) acepta respecto al término materia y las distintas interpretaciones que, según lo expresa el mismo autor, no tienen un denominador común, sino que las acepciones a este término corresponden al criterio basado en la oposición dialéctica entre los contextos semánticos.

La definición que Bueno (1990) adopta del término materia, parte de la idea de un concepto funcional que pueda ir adaptándose a los significados heterogéneos de un modo sistemático, en tal sentido, el término materia lo designa inicialmente como la materia determinada, la cual la define como: *“todo tipo de entidad que, dotada de algún tipo de unidad, consta*



necesariamente de multiplicidades de partes variables (cuantitativas o cualitativas) que, sin embargo se codeterminan recíprocamente (causalmente, estructuralmente)” (Bueno 1990, p. 50).

De esta definición se desprende una razón principal por lo que en este documento se ha considerado la postura de Bueno como base, esta razón se fundamenta en que el término materia debe estar conformado por una diversidad de partes variables, las cuales las define como cuantitativas y cualitativas. Al relacionar esta definición de materia con la auditoría, la materia determinada comprende los factores cualitativos y cuantitativos que deben ser considerados por el auditor al momento de analizar la materialidad como eje transversal en cada una de las fases de la auditoría.

Estos factores cuantitativos y cualitativos constituyen los elementos que la norma de auditoría ha incluido para clarificar el uso del término materialidad en auditoría al respecto, la NIA 320 considera que la materialidad debe ser estudiada partiendo de los factores cualitativos que tienen que ser reconocidos por el auditor y, no solo desde los factores cuantitativos que corresponden a un simple número que representa una consideración para determinar si algo es material o no, para luego tomar una decisión económica respecto a los estados financieros de una empresa.

Ahora bien, la materia determinada definida por Bueno (1990) comprende tres géneros de materialidad que forman parte de la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad antes señalados. El primer género (M1) desde un enfoque epistemológico reconoce en primer lugar los contenidos del mundo exterior dados fenomenológicamente, como por ejemplo el telescopio que incorpora a un campo fenomenológico los objetos desconocidos y, en segundo lugar se reconocen los contenidos exteriores que no se dan fenomenológicamente, pero son

Quintero. Construcción del conocimiento en auditoría desde la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad 214



admitidos como reales, como por ejemplo la cara opuesta de la luna en fechas anteriores a su circunvalación por los soviéticos y norteamericanos; el centro de la tierra.

Un segundo género (M2) desde un enfoque epistemológico, clasifica su contenido según Bueno (ob. cit) en: 1. Las vivencias internas como sensaciones y emociones que pertenecen a cada organismo, son consideradas materiales y forman parte del fuero interno. 2. La interioridad expresada por la experiencia ajena es sobreentendida como interioridad, por ejemplo cuando se habla del dolor que una herida le produce a un gato, este evento es entendido como interioridad. Estos contenidos aunque por su naturaleza son invisibles no dejan de ser menos materiales y reales que los primeros.

En el tercer género (M3) desde un enfoque epistemológico, Bueno (1990, p.75) establece la siguiente división: 1. Los “*contenidos que han sido caracterizados como tales*”; y 2. “*Los que pueden llegar a ser materiales, pues hasta ahora forman parte de contenidos que no han sido formulados como tales*”.

El M3 se corresponde con lo abstracto y según Bueno (1990) sus contenidos no son exteriores pero tampoco interiores.

Finalmente, desde un enfoque epistemológico cada género va asociado a elementos cognoscitivos diversos: El primer género (M1) está referido a los sentidos externos (vista, oído, tacto, gusto y olfato) es decir, elementos de percepción externa. El segundo género (M2) se relaciona con los sentidos internos, sensaciones cenestésicas. Y, el tercer género (M3) contempla lo abstracto operaciones máquinas complejas, que se encuentran vinculadas a la corteza cerebral.



Desde la postura epistémica del investigador tomando como base la doctrina de los tres géneros de materialidad, la materialidad en auditoría tiene representación como un hecho real, experiencias vividas y elemento subjetivo, es decir, se ubica desde un enfoque epistemológico en el primer género (M1) y en el segundo género (M2).

Sí la determinación por el auditor de la materialidad recae sobre el ejercicio de su juicio profesional y, además se ve afectada por la percepción que éste tenga respecto a las necesidades de información que tengan los usuarios de la información financiera, desde la doctrina de los tres géneros de materialidad y, desde una concepción epistemológica se está en presencia del primer género (M1) y segundo género (M2), por cuanto se reconoce en primer lugar el mundo exterior a través de la percepción del auditor como fenómeno objeto de estudio, que en este caso lo representa la determinación del umbral de materialidad en la auditoría y, en segundo lugar, ese nivel de materialidad será construido por el auditor respecto a su experiencia y juicio profesional, para lo cual puede considerar además, las experiencias vividas por otros auditores en contextos similares.

En este sentido, M1 corresponde desde lo epistemológico, al género de lo reconocido como una situación dada en una entidad en particular que le indica al auditor la necesidad de establecer un nivel de materialidad para aquellas partidas que serán reconocidas desde su cuantía o naturaleza, o ambas en la determinación de la importancia relativa de éstas respecto a la información revisada.

Y, respecto a M2 corresponde desde lo epistemológico, al género en que el auditor partiendo de su experiencia y haciendo uso de su juicio profesional dentro del mundo de lo psicosocial, considerará los elementos determinantes de la importancia relativa de las partidas que examina en la realización de su trabajo.



De esta manera, desde la auditoría, el concepto de materialidad puede ser entendido en esta etapa preliminar de la investigación, como la determinación de las cifras de referencia de la importancia relativa donde intervienen los elementos de reconocimiento de situaciones que existen en el mundo exterior, entiéndase empresas, haciendo uso de los sentidos externos como elementos de percepción externa, para luego a través de las experiencias internas aplicar el juicio profesional para obtener las conclusiones que para cada caso en particular correspondan.

5. Concepción ontológica de la materialidad desde la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad

La ontología como rama de la filosofía que estudia la naturaleza y organización de la realidad, de lo que existe, del ser, estudia al ser en general en cuanto a lo que es y cómo es, por qué existe.

Según la literatura consultada la ontología general y la especial se refieren al Ser, a lo que existe o puede existir, a lo que hay en general. La ontología general de Wolff según García (1999) se refiere al Ser; mientras que la ontología general materialista se refiere a la materia.

Desde la postura de Bueno (1990), la materia desde lo ontológico reconoce su existencia en la realidad, por tanto, la materialidad es reconocida como parte de una realidad social existente que será observada de acuerdo a una materia determinada. La postura ontológica del investigador respecto a la materialidad como eje transversal en la auditoría se observa como una realidad que existe, como un hecho social.

Ahora bien, desde un enfoque ontológico respecto a los tres géneros de materialidad, el primer género (M1) se enmarca en el conjunto de entidades que se dan en un espacio y tiempo determinado, *“entendiendo por espacio no un concepto geométrico, sino un espacio*



individual” (Huerga 2008, p. 13) por tanto, M1 se corresponde con las realidades existentes que se dan en el mundo físico exterior. Desde la auditoría, la materialidad desde lo ontológico como eje transversal de la auditoría, se enmarca en un espacio que se relaciona con el ente económico en particular sobre el cual se realiza la auditoría en un tiempo determinado.

El segundo género (M2) se relaciona con todos aquellos hechos reales que se dan antes en una dimensión temporal que espacial, considerado el tiempo *“no como una idea abstracta, sino como una magnitud individual dotada de unicidad”* (Huerga 2008, p. 13) por tanto, el tiempo caracteriza a M2 dentro del enfoque ontológico.

La materialidad como eje transversal de la auditoría en un enfoque ontológico de M2, corresponde a la caracterización de una dimensión temporal, la cual se corresponde con el período en el que se analiza la materialidad en la auditoría.

Finalmente, el tercer género (M3) desde un enfoque ontológico se enmarca dentro de lo abstracto por tanto no corresponde a una dimensión temporal, ni a una dimensión espacial, es el auditor como sujeto.

La materialidad en auditoría vista desde el materialismo ontológico forma parte de la doctrina ontológica que agrupa la totalidad de las realidades que constituyen el campo del mundo, representados en dos de los tres géneros de materialidad, principalmente en M1 realidades del mundo exterior y en M2 realidades del mundo interior.

Partiendo de los objetivos globales del auditor en la realización de una auditoría de estados financieros, estos consisten en primer lugar, en obtener una seguridad razonable de que dichos estados financieros están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, si se analiza este primer objetivo desde los elementos ontológicos de la doctrina de los tres géneros



de materialidad, es necesario reconocer la existencia de realidades de un mundo exterior llamado empresa, que además presenta una realidad existente en unos estados financieros para un período específico, temporalidad, donde el auditor debe reconocer la existencia de una incorrección material que pudiera afectar la toma de decisiones por parte de los usuarios de esta información. En segundo lugar, emitir una opinión sobre si los estados financieros están preparados, de conformidad con un marco de información financiera aplicable

6. Conclusiones

Generar conocimiento formal en contabilidad desde los cuatro enfoques de Riahi-Belkaoui establece un método puntual de investigación para cada uno de ellos, al vincularlo con la materialidad como eje transversal en la auditoría financiera se obtiene un conocimiento respecto a cada etapa de la auditoría y cada enfoque de investigación.

El organicismo como uno de los enfoques descritos en este documento caracteriza de manera general el método de investigación, a través del cual se produce la integración de cada una de las etapas que conforma el eje transversal de la materialidad en auditoría respecto a los distintos contextos en los que se vincula la materialidad en auditoría y, desde lo conceptual, se enmarca dentro del formismo y del mecanicismo pues no se ha evolucionado en las definiciones, pues éstas son dadas por patrones lingüísticos que se mantienen en el tiempo respecto a la materialidad.

Desde la postura de Bueno existe una realidad que es material, esta realidad parte de la ontología en la que se establece que lo material corresponde acerca de lo que hay.



La estructura de la ontología wolffiana caracteriza la concepción de materialidad de Bueno y, se basa fundamentalmente en la supuesta organización de la realidad, es decir, en tres aspectos que conforman el Ser.

Desde la doctrina de los Tres Géneros de Materialidad, la materia es concebida en cada uno de ellos como géneros que guardan relación entre si y se caracterizan por ser inconmensurables.

Desde lo epistemológico la materialidad se fundamenta en un concepto funcional de materia que puede ir adaptándose a los significados heterogéneos de un modo sistemático, reconociendo variables cuantitativas y cualitativas que se codeterminan recíprocamente.

La materialidad desde el contexto de la auditoría se reconoce desde lo ontológico como un hecho que existe, independientemente que el auditor lo reconozca o no. Se reconoce la materialidad en auditoría dentro de una dimensión espacial y temporal como parte de los géneros M1 y M2 de la Doctrina de los Tres Géneros de Materialidad.

Esta investigación abre las puertas hacia nuevos caminos en la generación del conocimiento que en el contexto de la auditoría se puedan concebir respecto a un concepto tan discutido como lo es materialidad, por tanto, a través de futuras investigaciones se superaran las limitaciones que al presente se han presentado de la poca disponibilidad de información respecto al proceso de la investigación contable.

7. Referencias

Álvarez C., Isabel [2006]. Aproximación al calidoscopio de la Sociedad de la Información: dificultades y posibilidades educativas. *Revista Iberoamericana de Educación*, Vol. 38, nº. 4, 2006, pp 1-11 ISSN-e 1681-5653. Recuperado en Agosto 02, 2015 de:



<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo;jsessionid=A58A2146196C7D06209EFB1AD4E5AE5E.dialnet01?codigo=1704257>

Bueno, Gustavo [1972]. *Ensayos Materialistas*. Madrid: Taurus Ediciones, S.A., 1972, pp. 473. Recuperado en Julio 28, 2015 de: <http://www.fgbueno.es/gbm/gb1972em.htm>

Bueno, Gustavo [1990]. *Materia*. España: Pentalfa, 1990, pp. Recuperado en Julio 25, 2015 de: <http://www.filosofia.org/mat/mm1990a.htm>

Bund E., Macchi A. [2000]. La Dimensión Temporal. Lo secuencial y lo recurrente en el proceso proyectual. Sigradi 2000. Rio de Janeiro. Recuperado en Agosto 01, 2015 de: <http://www.sigradi.org/index.php/congresos-mainmenu-29>

Dohr, J. L. [1950]. Materiality: what does it mean in accounting?. *Journal of Accountancy*, Vol 90, N° 1, pp. 54-56

Fernández L., José A. [2005]. *La teoría política materialista de Gustavo Bueno: Gnoseología, estado y moral*. Tesis doctoral publicada, Universidad Complutense de Madrid, Madrid. ISBN: 978-84-669-3001-7. Recuperado en Julio 30, 2015, de: <http://biblioteca.ucm.es/tesis/cps/ucm-t28954.pdf>

García B., A., Laínez G., J.A., Monterrey M., Juan [1995]. La investigación en Contabilidad Internacional: Una Visión Panorámica. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, n° 83 abril-junio 1995, pp. 337-363. ISSN 0210-2412. Recuperado en Julio 22, 2015, de: <http://aeca.es/pub/refc/articulosi.php?id=0390>

García S., Pelayo [1999]. *Diccionario filosófico. Manual de materialismo filosófico. Una introducción analítica*. Biblioteca filosofía en español. Recuperado en Agosto 08, 2015, de: <http://www.filosofia.org/filomat/index.htm>



Huerga Melcón, Pablo [2008]. Breviario de introducción al materialismo filosófico. La doctrina del hiperrealismo, epistemología, gnoseología y ontología. *Revista Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas*. Publicación Electrónica de la Universidad Complutense. Revista Nómadas, n° 18 ISSN 1578-673. Recuperado en Agosto 06, 2015, de <http://pendientedemigracion.ucm.es/info/nomadas/18/pablohuerga2.pdf>

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2009]. Norma internacional de auditoría 320. Importancia Relativa o Materialidad en la Planificación y Ejecución de la Auditoría.

International Accounting Standards Board (IASB) [2010]. “Marco Conceptual para la Información Financiera.”

López G., José [1995]. Aspectos metodológicos de la investigación empírica en Contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, n° 85 octubre-diciembre 1995, pp. 1037-1059. ISSN 0210-2412. Recuperado en Julio 14, 2015 de: http://www.aeca.es/pub/refc/procesa_busqueda_avanzada.php

Martínez G., Francisco Javier (2011). Materialidad y Riesgo en Auditoría. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (Edición en línea). NIPO 604-11-0175. Recuperado en Julio 14, 2015 de: <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/89.pdf>

Montoya del Corte, Javier [2008]. *La vertiente cualitativa de la materialidad en auditoría: Marco teórico y estudio empírico para el caso español*. Tesis doctoral publicada, Universidad de Cantabria, ISBN 9788469219348. Recuperado en Julio 05, 2015, de: <http://hdl.handle.net/10803/10593>



Montoya Javier, Martínez Francisco, Fernández Ana [2008]. “La utilización efectiva de los factores cualitativos de la materialidad: un análisis empírico para los Auditores de cuentas ejercientes en España.” Revista de contabilidad, vol. 11, n°1, (España) (enero-junio) pp. 99-124. Electronic ISSN: 1980-4672. Recuperado en Julio 24, 2015, de: <http://www.rc-sar.es/index.php?page=articulos&magazineId=36>

Moonitz, Maurice [1970]. “Three contribution to the development of accounting principles prior to 1930”. Journal of Accounting Research, vol. 8, n°1 Spring, pp. 145-155. Recuperado en Septiembre 28, 2015 de: <http://www.jstor.org/stable/2674722?origin=crossref>

Pepper, S.C. [1942]. “World Hypotheses”. Berkeley: University of California Press

Riahi-Belkaoui, Ahmed [2012] Formal Knowledge in Accounting Studies Available. Recuperado en Julio 05, 2015 de <http://ssrn.com/abstract=1976873> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1976873>