UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU RELACION CON LA IMPORTANCIA RELATIVA

Trabajo de

INVESTIGACION

Que para obtener el título de

CONTADOR PUBLICO

P r e s e n t a:

Luis A. Ramírez Saucedo

MEXICO, D. F. 1971

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU RELACION CON LA IMPORTANCIA RELATIVA

Trabajo de

INVESTIGACION

Que para obtener el título de

CONTADOR PUBLICO

P r e s e n t a:

Luis A. Ramírez Saucedo

MEXICO, D. F. 1971

Maestro revisor:

C.P. HUGO LARA SILVA

A mi madre, la Señora Doña
MARIA TERESA SAUCEDO Y TERAN,
a quien todo debo, en homenaje de inmensa gratitud y filial cariño

A mi padrino, el Señor DON JESUS MENDOZA HINOJOSA, quien, desde mis primeros años y con la mente puesta en Dios, supo infundirme amor a la verdad y al bien, con emocionado reconocimiento

A MIS MAESTROS:
Que me impartieron generosamente su saber y su experiencia;

A MIS COMPAÑEROS:
Que me ayudaron con la ardua lucha del estudio
Mi gratitud y mi recuerdo

A mis hermanos
DON RAFAEL TORRES BUSTAMANTE y
DOÑA MARIA CRISTINA RAMIREZ DE
TORRES, con fraternal afecto.

CONCHITA:

Tu nombre en la primera página de este trabajo, es el reconocimiento de que en todo él te hallas tú, porque has sabido poner en mi vida ternura, luz, fuerza y fé

I N D I C E

INTRODUCCION:

UN COMENTARIO... 1

IMPORTANCIA RELATIVA EN LAS PROFESIONES 3

CONCEPTO DE IMPORTANCIA RELATIVA EN LA CONTADURIA PUBLICA 4

CAPITULO PRIMERO - NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

1.- Primera base fundamental 7

2.- Obtención de evidencia suficiente y competente 8

3.- Filosofía de la importancia relativa 10

CAPITULO SEGUNDO - LA IMPORTANCIA RELATIVA - EN LA CONTADURIA PUBLICA

1.- Los principios de contabilidad generalmente aceptados 16

2.- Honradez profesional 19

3.- Conclusión 20

CAPITULO TERCERO - MEDIDAS DE JUICIO

1.- El importe 22

2.- El hecho 23

3.- Reflexiones subyacentes 24

CAPITULO CUARTO - EL DICTAMEN

1.- A quiénes interesa el dictamen y su relación con la importancia relativa 30

2.- El dictamen sobre estados financieros 32

CONCLUSIONES 40

BIBLIOGRAFIA 42

UN COMENTARIO...

Es necesario pensar porqué la importancia de un -- "algo", en cualquier actividad profesional debe -- ser sometida a un estudio tomado con menor o mayor consideración, dependiendo según su naturaleza.

La importancia de ese "algo" dentro de la Contaduría Pública se le ha llamado y se le conoce como Importancia Relativa, pero es necesario explicar que en mi opinión es más importante saber graduar los distintos elementos que tanto nuestros estudios, nuestra poca experiencia y nuestro razonamiento nos pueden dar para la formación de un juicio, que nos sirva para tomar una decisión, cuando aparezca la Importancia Relativa.

Ante esto he querido escribir aquello que dentro de una flexibilidad se ha hecho una costumbre, derivando una medida de juicio, que a pesar de que nada formal ni legalmente lo respalda puede ser un índice de que mañana sea una norma establecida.

Si el trabajo de investigación que realice --

sirviera o tuviera algún punto positivo para nuestra carrera de Contador Público me limitaré a decir que he cumplido.

Luis Alberto Ramírez Saucedo

México, D. F.
Abril, 1971.

Para describir lo que significa IMPORTANCIA - RELATIVA en cualquier aspecto de la vida, no necesitamos tener determinados estudios para conocerla, simplemente nos basta un poco de sentido común.

Ante esto he querido mencionar algunos casos que para vía de ejemplo ilustraré:

1.- El Ingeniero de una planta de automóviles, jefe de producción nos comunica que existe un - - error en la planeación del sistema de producción - para el terminado de la bomba de gasolina, en una relación de 100 a 14, es decir que de la fabrica-- ción de 100 bombas 14 salen defectuosas, su opi- - nión es que dada la "importancia relativa" del número de piezas defectuosas, no es conveniente que el sistema implantado se modifique, ya que esto -- traería como consecuencia:

a) Un atraso en la producción;
b) Repercusiones en el mercado y
c) Un aumento en los costos de producción.

2. Será muy sencillo explicar la importancia relativa si es que así se le puede llamar dentro - de la arquitectura, si el arquitecto al construir o planear un edificio sacrifica lo estético por lo funcional, él le podrá dar más importancia a esto último que a la belleza que pueda tener el edifi-- cio.

Estos dos ejemplos nos dan una clara idea de lo que es la IMPORTANCIA RELATIVA en cualquier si

tuación precaria.

CONCEPTO

Si en el campo de la vida profesional, nos encontramos con situaciones más problemáticas a las mencionadas anteriormente, nuestra decisión no será tan fácil ni tan clara para determinarla; necesitaremos de varios elementos para formarnos un juicio.

El caso particular del Contador Público para la formación de un juicio es muy importante en la ejecución de su trabajo y más aún en la opinión que emita sobre los estados financieros sujetos a revisión.

El concepto de "importancia relativa" es exploratorio; no hay prácticamente nada en la literatura contable que establezca normas para ayudarnos a juzgar si algo es o no importante. Algunos contadores piensan en forma categórica, que la determinación de la "importancia" es materia de juicio y que por esta razón es difícil establecer normas objetivas que nos lleven a determinarla. Por esto el papel tan importante que el juicio individual del Contador Público tiene en esas decisiones.

Todos sabemos que en la contabilidad y en las finanzas los números absolutos son de gran interés; pero para determinar su significación se atiende también a su importancia relativa; una partida de $1,000,000.00 por ejemplo, podrá ser importante o

insignificante, dependiendo de la proporción que guarde con el todo o universo de que forme parte en los estados financieros; será importante en relación a... determinadas partidas o aspectos de la empresa.

Si el deber del Contador Público es y debe ser proporcionar información a terceros, que es eso en sí la contabilidad: informar, debe sujetarse a ciertos lineamientos ya sean técnicos, morales, prácticos, etc., que lo lleva en alguna forma al conocimiento de las partidas que forman los estados financieros, susceptibles de darse a conocer, y dentro del problema sustancial que lleva a emitir la opinión del Contador Público, la importancia relativa sostendrá un papel importante dentro de esta información.

Yo quisiera esbozar en el transcurso de mi trabajo, al través de mi investigación, las características esenciales que nos pueden servir para formarnos un criterio sustancial acerca de la Importancia Relativa y que éste coadyuve a que nuestra opinión acerca de los estados financieros sea razonable.

CAPITULO PRIMERO

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

1.- Primera base fundamental
2.- Obtención de evidencia suficiente y competente
3.- Filosofía de la importancia relativa

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

1. PRIMERA BASE FUNDAMENTAL

Existen diversos requisitos que cuidan de nuestro trabajo profesional y que se les ha designado con el nombre de "Normas de Auditoría Generalmente - - Aceptadas" y en las cuales se proyecta la IMPORTANCIA RELATIVA.

A continuación mencionaré la definición que - nos da el Instituto Americano de Contadores Públicos acerca de las normas:

> "Las normas de auditoría como cosa distinta de los procedimientos de auditoría se refieren no solamente a las cualidades profe-- sionales del auditor, sino también el ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y la información relativa a él".

De la definición que precede podemos inferir la siguiente clasificación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas:

1.- Normas personales

a) Entrenamiento técnico y capacidad - profesional

b) Cuidado y diligencia profesional

c) Independencia mental

2.- Normas relativas a la ejecución del trabajo*

a) Planeación y supervisión

b) Estudio y evaluación del control interno

c) Obtención de evidencia suficiente y competente

3.- Normas relativas a la información

a) Adhesión a los principios de contabilidad

b) Uniformidad en la aplicación de los principios, excepto en los casos que ameriten lo contrario

c) Propiedad de las declaraciones informativas que se incluyen en -- los estados financieros o en el informe o dictamen

De esta clasificación comentaremos lo que en forma directa concierne a este trabajo de investigación.

2. OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

Con base en el Boletín No. 3 de la Comisión de Pro

* IMPORTANCIA RELATIVA

cedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, analizaremos brevemente la naturaleza de la IMPORTANCIA RELATIVA dentro de esta norma.

Para lo cual necesitamos de elementos de juicio en forma suficiente y competente y los cuales conoceremos en el curso de nuestro trabajo como auditores*. Del trabajo desarrollado podremos descollar en forma objetiva las partidas o hechos que ameriten nuestra atención, en relación con otras partidas dentro de los estados financieros, pues hay que considerar que el auditor emite su opinión en forma conjunta y no de manera individual.

La cantidad de evidencia dependerá de la relación (IMPORTANCIA RELATIVA) que exista de una partida con otra. En un momento dado el auditor no llegará a tener una certeza absoluta de las partidas o hechos que aparezcan en los estados financieros, sino que dependerá de la aplicación de las normas de auditoría, lo que no implica que se sigan todos los procedimientos; implica más bien el examen de evidencia que el auditor aplique en los casos que juzgue necesarios, para poder fundamentar razonablemente su opinión acerca de los estados financieros sujetos a revisión con un grado de seguridad dictado por la prudencia y que generalmente la conocemos como CERTEZA MORAL.

* Nos referimos a auditores externos

3. FILOSOFIA DE LA IMPORTANCIA RELATIVA

Existe alguna filosofía que, a pesar que se desprende de nuestra profesión, puede fácilmente proyectarse e identificarse en cualquier campo de la vida, como es la definición de IMPORTANCIA RELATIVA que en su diccionario para Contadores Públicos nos da Erick L. Kohler:

> "SI NO IMPORTA REALMENTE, NO HAY QUE MOLESTARSE POR ELLO".

Para que nosotros podamos conocer lo que realmente es importante y poder emitir una opinión, ante todo debemos razonar, para que posteriormente emitamos un juicio.

Gustavo Reynoso en su tesis "Filosofía de la Auditoría", nos da una definición acerca de la razón:

> "El arte que nos hace proceder con orden fácilmente y sin error en el acto mismo de la razón".

Y esta definición es importante porque el Contador Público debe comunicar a terceros, de la RAZONABILIDAD de los estados financieros.

De lo anterior podemos decir que existen tres elementos que en forma paulatina, nos llevan a la determinación de emitir una opinión sobre los estados financieros:

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. A. M.

a) CONOCIMIENTO
b) RAZONAMIENTO
c) ENJUICIAMIENTO

Por no ser tema de esta tesis sólo brevemente los explicaré:

CONOCIMIENTO:

Es la identificación de una cosa con el individuo en forma imparcial, es decir sin formarnos un juicio (INFORMACION NECESARIA).

RAZONAMIENTO:

Del conocimiento de esa cosa, tendremos que discurrir en su contenido, para dar una conclusión (ALCANCE Y EJECUCION DEL TRABAJO).

ENJUICIAMIENTO:

Posteriormente de esa conclusión debemos obtener lo más provechoso e identificarnos con ella (OPINION).

CAPITULO SEGUNDO

LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LA CONTADURIA PUBLICA

1.- Los principios de contabilidad generalmente aceptados
2.- Honradez profesional
3.- Conclusión

LA IMPORTANCIA RELATIVA EN LA CONTADURIA PUBLICA

Para hablar de la IMPORTANCIA RELATIVA en la profesión, considero que ésta aparece cuando se mide -- una partida con otra, dentro de un estado financiero. En mi concepto existen tantas IMPORTANCIAS RELATIVAS como número de opiniones haya de Contadores Públicos, pues este concepto es individual y a continuación daré algunas definiciones que considero, de mucho interés para este trabajo de investigación.

Del "Codification of Statements on Auditing - Procedure", del Instituto Americano de Contadores Públicos nos dice:

> "...Para expresar un dictamen sin salvedades, el auditor debe tener bases para creer y debe creer que los estados financieros, presentan en forma razonable la situación financiera y los resultados de las operaciones y que mencionan todos los hechos IMPORTANTES para no desvirtuar la información contenida en --

ellos".

Determinar los hechos importantes para fines de información, descansa en el Contador Público.

Mr. James L. Dohr, quien en el número de julio de 1950 del "Journal of Accountancy", nos dá la siguiente definición:

> "Una aseveración, hecho o concepto es importante, si después de darle consideración a las circunstancias que le rodean, existentes en el momento, es de tal naturaleza que su revelación o su tratamiento, pueda influir o haga diferencia en el juicio y en la conducta de una persona justa".

Lo anterior se basa en lo que la Securities and Exchange Commission de los E.E.U.U., nos dice:

> "El término... limita la información requerida a los asuntos, en los cuales un inversionista prudente debe estar informado razonablemente antes de comprar los valores registrados".

Esto podemos verlo en la práctica cuando existe, en cualquier empresa una serie de cuentas de gastos como son: los de venta, administración, financieros; pero también se tiene una cuenta de gastos que se le llama diversos o varios, que por su "poca importancia" no necesita de una distinción especial como las mencionadas anteriormente.

De la IMPORTANCIA RELATIVA no existe en definitiva algún lineamiento que nos lleve a determinar lo que es o no importante, esto es algo que está sujeto a la individualidad de cada Contador Público como profesionista.

Se habla que el Comité de Procedimientos de Contabilidad del Instituto Americano de Contadores Públicos, comenzó a trabajar sobre la IMPORTANCIA RELATIVA, desgraciadamente se llegó a la conclusión que este boletín debe ser diferido por tiempo indefinido, debido a las diversas variables y al papel tan importante que en materia de juicio juega el Contador Público como profesionista; también en los términos contables la IMPORTANCIA RELATIVA recibe diversas denominaciones como son: significativo, material o materialidad*, substancial, relevante, etc.

Es conveniente pensar que la idea que se tenga de la IMPORTANCIA RELATIVA a...va encaminada al propósito del trabajo que se está efectuando.

Es decir los propósitos serán diferentes según los exámenes o trabajos especiales de que se trate.

Wladimiro Galeazzi Mora, C.P., en su conferencia "Algunos comentarios sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados" del 19 de junio de 1959, sustentada en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos dice acerca de la IM-

*MATERIALIDAD: término como se le conoce en E.U.A.

PORTANCIA RELATIVA:

"Según este principio, las partidas de poca importancia deben sujetarse necesariamente a lo dictado por los otros principios de contabilidad. Es clara la posición práctica que en este aspecto se coloca la doctrina contable, ya que no es lógico ser igualmente rigorista con partidas de poca importancia, pues aun cuando evidentemente tendrán que relacionarse con la magnitud de la empresa, el criterio de cada contador será el que finalmente resuelva la cuestión".

1. LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Si conocemos de antemano lo que es IMPORTANCIA RELATIVA, necesitamos conocer las bases fundamentales que la forman y sobre ellas estructurar el hecho o partida importante que en cualquier caso se nos presente.

SEGUNDA BASE FUNDAMENTAL

Para esto es necesario conocer que existen diversos convencionalismos o principios, que son en esencia la teoría básica de la contabilidad, y que no obedecen a una estricta aplicación, sino que dependen de un criterio general a base de alternativas, que en su consideración forman los elementos o las medidas de juicio, este juicio debe ser enca

minado por lo que se conoce como "criterio prudencial de aplicación". A continuación mencionaré los principios, aclarando desde luego que será en forma enunciativa, pero no limitativa:

1. Entidad
2. Negocio en marcha
3. Período contable
4. Realización
5. Valor histórico
6. Dualidad económica
7. Revelación suficiente
8. Importancia relativa
9. Consistencia

Será necesario de lo anterior dar la definición del principio de IMPORTANCIA RELATIVA, que nos expone la Comisión de Principios de Contabilidad en su boletín No. 1 y que dice:

> "La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la empresa susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información".

Si entendemos su definición habremos dado un

paso que nos lleve a conocer la base de su magnitud dentro de los estados financieros. Por otra parte si analizamos un poco el concepto anterior diremos "...debe mostrar los aspectos importantes..." Y nos preguntaremos ¿Todos conocemos lo que es importante, es algo que por su naturaleza lo identifiquemos? Desde luego que no, más adelante comentaré los elementos prácticos de utilidad para satisfacer diversas situaciones en las que aparezca la IMPORTANCIA RELATIVA. A esto el C.P. Donald Rappaport, nos dice acerca del criterio de IMPORTANCIA RELATIVA:

> "...se tiene presente la existencia de una situación donde aparecen partidas de importancia, sin embargo, se ha escrito poco en relación a su estudio para su medición, pensándose que es inalcanzable el llegar a determinar su objetividad. Y agrega: que no está de acuerdo con que la solución de estos problemas se basen mediante una simple opinión o intuición".

A esto quiero agregar lo que el Manual del Contador Público en su capítulo 13 nos dice acerca de la IMPORTANCIA RELATIVA:

> "EL PRINCIPIO DE LA IMPORTANCIA ES INHERENTE AL TRABAJO DEL AUDITOR".

En síntesis los dos elementos que la doctrina contable establece para la consideración de la IM-

PORTANCIA RELATIVA son:

Los Principios de Contabilidad Generalmente - Aceptados y

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

2. HONRADEZ PROFESIONAL

De todo lo expuesto anteriormente, quisiera hacer - destacar la importancia que tiene la honradez profesional, en la decisión que para omitir o resal-- tar un hecho importante tiene el auditor indepen-- diente en el curso de su vida profesional.

Nuestro Código de Etica Profesional, de no- - viembre de 1968, publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos dice en su artículo 2.1: "EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACION DEL CONTADOR PUBLICO".

2.11 "El Contador Público será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión entre otros casos, si al expresar su opinión respecto a los estados financieros que haya examinado o al presentar cualquier otra información profesional.

a) Omite un HECHO IMPORTANTE que conozca o sea necesario manifestarlo para que los estados financieros o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas.

Al mencionar lo anterior quiero dar a enten--

der al lector que no existe nada en forma coercitiva, que nos lleve a determinar que un hecho tiene importancia o que carece de ella; con la sola excepción de conocer lo que para nosotros es (la inquietud moral) la honradez profesional, sobre la que descansa en primera instancia el criterio del auditor.

3. CONCLUSION

A continuación mencionaré los elementos que a mi juicio nos pueden guiar para obtener la comprobación de una partida o hecho importante:

1. Valores Intangibles (no todos podemos obtenerlo)

   1.1 Conocimientos
   1.2 Experiencia
   1.3 Honradez o responsabilidad moral
   1.4 Determinación

2. Valores Tangibles (todos podemos conocerlo)

   2.1 Suficiencia de pruebas
   2.2 Efecto o consecuencia
   2.3 Comparación
   2.4 Propósito o naturaleza del examen

El problema de lo anterior es exclusivamente la medición de estos valores.

CAPITULO TERCERO

MEDIDAS DE JUICIO

1. El importe
2. El hecho
3. Reflexiones subyacentes

MEDIDAS DE JUICIO

Independientemente de la opinión o intuición que - el Contador Público emita para la razonabilidad de los estados financieros que se revisan, existen diversas variables de utilidad práctica que nos pueden ayudar a conocer o a comprobar según el caso, de la importancia de una partida o su carencia en ella. Estas medidas debemos conocerlas para poder aplicarlas, y que de esta manera podamos incrementar o respaldar nuestra opinión con mucha mayor -- fuerza. Esta partida estará sujeta a las siguien-- tes consideraciones:

1. EL IMPORTE

Independientemente del hecho

Importa si...

a) Falsea o deforma los estados financie-- ros

b) Pruebas relativas

c) Problemas considerados en conjunto

d) Efecto neto después de ISR y Participación a los trabajadores

Si representa...

a) 10% de la utilidad

b) 1% de los ingresos

c) 20% del rubro

d) 5% del activo

e) 5% del capital

2. EL HECHO

Independientemente del importe

Si tomamos esta partida desde el punto de vista de su naturaleza debemos hacer las siguientes consideraciones:

a) Si es útil para decidir sobre retención, compra o venta de valores

b) Si ayuda a juzgar la eficiencia o integridad de la administración

c) Si es un hecho que los accionistas deban conocer específicamente

Para la primera consideración podemos hablar de una concesión y si hablamos de la eficiencia en la administración daremos como ejemplo los anticipos, la política de crédito, etc., y por último del hecho que el accionista deba conocer podemos hablar de limitaciones, capitalizaciones, etc.

3. REFLEXIONES SUBYACENTES

Pueden ampliar o reducir las dos anteriores

a) El propósito:

Dictamen fiscal, bolsa; siempre con pruebas relativas

Investigaciones especiales; hechos importantes a la luz del propósito del trabajo

b) Si está íntimamente relacionado con operaciones de la empresa y/o sobre el problema la gerencia tiene una opinión fundada

c) Si hay buena descripción en las notas a los estados financieros; puede ser peligroso si se convierte en una explicación

d) Comparar con situaciones ya vividas y analizar con base en experiencias las consecuencias posteriores

e) Posibilidad de compensar partidas contrarias

Habrá veces que por el solo importe, no tenga importancia el hecho y viceversa el solo hecho, hará que el monto no sea considerado.

A esto en la revista de octubre de 1957 de la Accounting Review nos dice: "La importancia de una partida, puede depender de su monto, naturaleza o una combinación de ambos. Una partida puede considerarse importante si hay razón para pensar que el conocimiento de ella podría influir en las decisiones de un inversionista informado".

Referente a esto el maestro Ricardo Mora Montes nos explica:

"...se dá más intensidad a las pruebas sobre el renglón de gastos que representa 40% de las ventas, que sobre aquel otro que representa 1%; se verifica detalladamente los saldos de los clientes que representa más del 50% de los adeudos totales y el resto sólo se confirma selectivamente; se examinan documentalmente las adiciones a los muebles e inmuebles con importe mayor de $1,000.00 y sólo se advierte los demás".

EXPLICACION A LAS CONSIDERACIONES

Con el propósito de determinar si hay un problema de "importancia"; el auditor deberá considerar, que probablemente sea importante si excede del 1% del total de los ingresos, 10% de la utilidad, 20% de la cuenta que aparece en el balance, todo esto haciendo la consideración del efecto neto que pueda tener después de Impuesto sobre la Renta y participación a los trabajadores. Estas pruebas relativas tendrán su excepción en los casos en que así lo amerite.

Sobre esta clase de pruebas, necesitamos conocer si el problema está en relación con las actividades de la empresa y si es una cuestión sobre la cual la administración de la empresa tenga una opinión fundada.

Cualesquiera de estas dos circunstancias hará que el porcentaje se amplíe, a menos que la administración de la empresa edifique su opinión para normalizar los resultados de sus operaciones.

La mención de un hecho, con una nota a los estados financieros, hará que el lector haga sus apreciaciones de manera particular, pero este tratamiento será peligroso si el problema de "importancia" se toma como una explicación.

Sobre la base de estas pruebas, los estados financieros deberán ser considerados en conjunto, pues de otra manera si nuestras apreciaciones las hacemos sobre hechos particulares, podrá prestarse a una mala interpretación de los estados sujetos a revisión.

Podremos compensar partidas en caso de que sean identificables, por ejemplo:

> Si efectuamos un arqueo de documentos por cobrar, lo comparamos con el registro contable y nos encontramos con una diferencia considerable y ésta a su vez se refleja en la cuenta de clientes de manera compensable, podremos asumir la responsabilidad y no inquietarnos por ella.

EJEMPLO DE HECHO

En una fábrica de fertilizantes se cuenta con una maquinaria importada de Alemania con un valor de $6,000,000.00 el motor sufre una avería y en -

México no se cuenta con la técnica necesaria para su reparación, es indispensable mandar traer del - extranjero el motor que posiblemente tarde un año en llegar al país; un 75% de la planta estuvo parada durante tres meses. Es un hecho que hay que mencionar en los estados financieros; en este caso no podemos cuantificar el importe debido a la magnitud de esta situación.

EJEMPLO DE IMPORTE

Esta clase de situaciones son más frecuentes que las anteriores por su mayor objetividad, es decir, porque se nos presentan en forma cuantitativa; Por ejemplo, si en la empresa donde estamos auditando detectamos que un ingreso por concepto de -- ventas de $250,000.00 no fue registrado debido a - que la facturación del mes de diciembre llegó a mediados de enero y que la utilidad asciende a ... - $1,000,000.00 después de impuestos y participación, debemos considerar importante la cantidad no registrada pues representa un 25% de la utilidad. El camino a seguir será proponer un ajuste a nuestro -- cliente, si éste no lo acepta nos veremos obligados a hacer una salvedad en el dictamen, de lo --- cual hablaremos más adelante.

EJEMPLO DE LA COMBINACION DE AMBOS
(HECHO E IMPORTE)

Si en el curso de nuestro trabajo, nos encon-

tramos en una compañía que nos muestra que el im-- porte de su utilidad asciende a $17,000,000.00, y que a través de nuestras pruebas detectamos la omisión del pago del Impuesto sobre la Renta, que representa el 42% de ella, es evidente que el "hecho" tendremos que mencionarlo a través de los estados financieros ya que es una deficiencia en la administración de la empresa, y por otro lado el "importe" falsea en forma por demás objetiva a la -- utilidad del ejercicio. Desde luego, se supone que el cliente no acepta correr ajuste alguno en el -- ejemplo anterior.

CAPITULO CUARTO

EL DICTAMEN

1. A quiénes interesa el dictamen y su relación con la importancia relativa
2. El dictamen sobre estados financieros

EL DICTAMEN

1. A QUIENES INTERESA EL DICTAMEN Y SU RELACION CON LA IMPORTANCIA RELATIVA

Concepto de dictamen:

Podemos hablar del dictamen, como el medio del --- cual se vale el auditor para rendir su opinión profesional, respecto de la razonable corrección conque los estados examinados, presentan la posición financiera y los resultados de las operaciones de una empresa.

El dictamen es un medio informativo y limitativo del Contador Público que lo emite, y sabe de antemano que por el grado de confianza que ha alcanzado nuestra profesión tiene una aceptación de tipo general tanto en el medio privado, como en el público; pero a ciencia cierta el Contador Público desconoce el uso que se le pueda dar, en otras palabras no advierte la utilidad que se le pueda --- aprovechar al dictamen respectivo, de ahí que el - juicio emitido sobre esos estados financieros, de-

berán contener los informes y documentos sin ocultar o desvirtuar los hechos que puedan inducir a errores, esos hechos podrán ser importantes o no.

En el folleto especial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en julio de 1960 bajo el título "La actividad del Contador Público como auditor independiente, su dictamen y sus responsabilidades" se hace mención a los usos más frecuentes del dictamen que a continuación enunciaré:

1. Como base para obtener o conceder crédito
2. Como parte integrante de la moderna administración de los negocios
3. Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista
4. Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio
5. Para el registro de acciones, bonos, obligaciones, etc., en la bolsa de valores
6. Por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Dictamen para efectos fiscales)

Es lógico pensar que todos los anteriores usos que se le dan al dictamen, tendrán una relación directa en cuanto que el Contador Público deba mencionar en sus estados financieros lo que es o no importante. Particularizando quisiera agregar en forma objetiva, a las personas a quienes interesa los estados financieros y en donde el principio de la Importancia Relativa juega un papel muy importante; recordando que la opinión del Contador

Público estará y debe estar íntimamente ligada con la aplicación de dicho principio:

a) Accionistas
b) Inversionistas
c) Instituciones de crédito
d) Fisco y entidades gubernamentales
e) Proveedores
f) Acreedores
g) Trabajadores
h) Bolsa de Valores
i) Administración de la empresa
j) Público en general

Es indudable que cada grupo de usuarios tiene un objetivo específico que cubrirse con esa información y que a todos ellos puede afectar de alguna manera la mención de una partida o hecho importante oculto o revelado en los estados financieros.

2. EL DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

En temas anteriores se ha hecho mención en forma somera de la opinión que el Contador Público emite sobre el resultado de su trabajo, a continuación quisiera agregar en forma más objetiva los lineamientos que forman esta opinión.

El boletín No. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría nos dice que esta opinión pue

de ser externada mediante dos formas que son: el dictamen y el informe largo.

Conocemos como dictamen el documento que expresa el Contador Público en forma concreta y sintética, a consecuencia del desarrollo de su trabajo y que a través de la experiencia vivida por la Contaduría Pública ha llegado a adoptar una forma general que constituye la explicación posterior.

El contenido del dictamen abarca dos exposiciones respectivamente: párrafo del alcance y el párrafo de la opinión.

El primer párrafo se refiere a la descripción del trabajo ejecutado por el auditor y en el cual se identifican las siguientes afirmaciones:

a) El hecho de la examinación de los estados financieros.

b) Que el examen fue hecho de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

c) La utilización de procedimientos que consideró necesarios en vista de las circunstancias.

El segundo párrafo contiene la opinión del auditor sobre la razonabilidad de los estados financieros, con las siguientes afirmaciones:

a) Que los estados financieros examinados, presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Que los estados financieros fueron hechos

de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes a las del ejercicio anterior.

Si de tales afirmaciones básicas se desprende, la negación de alguna de ellas; por ejemplo:

1. Si no pudimos aplicar algún procedimiento necesario e importante.
2. Si se detecta la existencia de alguna o algunas partidas que están en desacuerdo con la teoría contable.
3. Si advierte que no hubo consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Necesariamente el dictamen no será limpio, tendrá excepciones, habrá salvedades. A continuación mencionaré las posibles características que tendrán las salvedades:

a) Se originan en las afirmaciones básicas
b) Representan una alteración con el texto normal del dictamen.
c) Son una llamada de atención para el lector interesado en los estados financieros

Las salvedades que pueden presentarse por alguna excepción a las afirmaciones son:

a) A los procedimientos
b) A los principios
c) A la consistencia
d) Por contingencias

Lo expuesto anteriormente nos lleva a pensar qué tan importante será el problema para que ameri te una salvedad al dictamen del Contador Público.

Para que un problema nos lleve a considerar - una salvedad al dictamen, debemos tener en cuenta las personas y los usos que se le pueden dar a los estados financieros y que anteriormente los mencio namos; pero podemos suponer que quienes más depen- den de la información financiera, particularmente como guía para juzgar el valor de una inversión he cha o por hacer, son los inversionistas mismos, es decir estas personas no son insensibles a los cri- terios de "importancia relativa". Y a esto hay al- go que nos puede ayudar; los Contadores Públicos - deben tomar en cuenta las conclusiones que los in- versionistas podrían sacar de los estados financie ros.

Los estados financieros no se preparan a base de doctrinas personales, sino de acuerdo con los - postulados de la contabilidad, y las decisiones -- del Contador no serán ni dependerán de decisiones casuales.

Donald Rappaport, C.P., nos explica en la re- vista The Journal of Accountancy, que existe algún camino menos incierto para la toma de decisiones - lo cual se logra mediante el análisis de los esta- dos financieros al través de la aplicación de los siguientes métodos: los promedios, las tendencias y las razones.

Tomando en consideración lo anterior, a continuación mostraré un cuadro con los diferentes tipos de dictámenes cuando aparezca algún hecho y/o partida importante o insignificante:

PROBLEMAS QUE PUEDE PRODUCIR LA IMPORTANCIA RELATIVA EN EL DICTAME

S U P U E S T

Afirmaciones básicas	Hechos y/o partidas poco importantes	Hechos y/o parti importantes*
PROCEDIMIENTOS: 1. Haber examinado unos estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia haber aplicado los procedimientos necesarios en las circunstancias	Dictamen sin salvedades	Limitación que de del dictamen,
OPINION: 2. Presentación razonable de la situación financiera de la empresa de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados	Dictamen sin salvedades	Salvedad a los pri
3. Principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes a las del ejercicio anterior	Dictamen sin salvedades	Salvedad a los prin
4. Contingencias	Dictamen sin salvedades	Sujetos a

* -------- I M P O R T A N C I A -------- *

TRAZAR LA LINEA ES PROBLEMA DE "JUICIO"

AS QUE PUEDE PRODUCIR LA IMPORTANCIA RELATIVA EN EL DICTAMEN

S U P U E S T O S

ıs	Hechos y/o partidas poco importantes	Hechos y/o partidas importantes	Hechos y/o partidas muy importantes
esta e - - ormas ral-- en - r - - edi-- s en s	Dictamen sin salvedades	Limitación que debe aparecer en el primer párrafo del dictamen, con repercusión a la opinión	
le de ncie- de -- ipios ene-- s	Dictamen sin salvedades	Salvedad a los principios	a. Opinión negativa b. Abstención de opinión
ili-- re ba a las erior	Dictamen sin salvedades	Salvedad a los principios	b. Abstención de opinión
	Dictamen sin salvedades	Sujetos a	a. Opinión negativa

* -------- I M P O R T A N C I A -------- *

TRAZAR LA LINEA ES PROBLEMA DE "JUICIO"

A continuación señalaré la definición que el Boletín número 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, nos expone acerca de las salvedades:

> "Se llaman salvedades a las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal".

Independientemente que el Contador Público no pueda suscribir de manera absoluta las afirmaciones básicas, existen ocasiones que el auditor podrá opinar de manera parcial sobre los estados financieros.

Y el Boletín número 2 agrega a este respecto:

> "...el auditor puede hacer excepciones parciales a alguna de sus afirmaciones, indicando en qué consiste la excepción, la afirmación a que ésta excepción se refiere, y la trascendencia o "importancia relativa" de ella dentro de los estados financieros".

Podemos decir en forma general, que si en la opinión del auditor o sea el dictamen aparece alguna salvedad, merecerá la atención en forma imperativa, la importancia relativa que haya tenido su origen en la partida o en el hecho, según sea el caso. En síntesis merecerá salvedad el dictamen según su importancia.

C O N C L U S I O N E S

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. A. M.

1. El principio de la Importancia Relativa es inherente al trabajo del auditor.

2. La importancia relativa dentro de la información, puede ser la base de decisiones -- que afecten en forma directa los estados - financieros y en consecuencia el dictamen; y en forma circunstancial a terceros.

3. Simplemente diremos que por el momento la importancia relativa es un criterio o que depende de él, es decir, las decisiones -- que se tomen requieren del juicio, a la -- luz de las circunstancias particulares de cada situación, y por supuesto, no existen dos situaciones iguales.

4. Derivado de lo anterior dentro de la práctica de nuestra profesión llevemos todas - las cuestiones sobre importancia relativa tan cerca de las decisiones como podamos, utilizando hechos y análisis rigurosos antes de efectuar el juicio final.

5. La supuesta ausencia de la unificación de un criterio o medición acerca de la importancia relativa más objetiva, ha provocado que sus estudios profundos de medición, no hayan tenido la relevancia que ameritaba.

B I B L I O G R A F I A

OBRAS Y CONFERENCIAS

Código de Etica Profesional

Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría

Boletines de la Comisión de Principios de Contabilidad

Normas y Procedimientos de Auditoría

Algunos Comentarios sobre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
C.P. Wladimiro Galeazzi M.
México, 1959

Manual del Contador (Tomo I y II)
México, 1969

VII Convención Nacional de Contadores Públicos
Octubre, 1969

La Actividad del Contador Público como Auditor Independiente, su Dictamen y sus Responsabilidades
México, 1969

Regulation S-X Securities and Exchange Commissions
Agosto, 1961

Apuntes de la Cátedra en el Tercer Curso de Auditoría
C.P. Humberto Murrieta N.

Normas y Procedimientos de Auditoría
Boletín Núm. 33 (Traducción)

REVISTAS ESPECIALIZADAS

The Journal of Accountancy
Abril, 1964

Finanzas y Contabilidad
Abril, 1965

The Journal of Accountancy
Julio, 1950

Accounting Review
Octubre, 1957

TESIS PROFESIONALES

Filosofía de la Auditoría
C.P. Gustavo Reynoso T.
México, 1970

La Importancia Relativa en la Auditoría de Estados Financieros
C.P. Roberto de la Peña M.
México, 1970

Eventos Subsecuentes, su efecto en el Dictamen
C.P. Carlos Cuan Chang
México, 1970

La Importancia Relativa y el Riesgo Probable en la Auditoría de Estados Financieros
C.P. Evangelina Castro Bolaños
México, 1970