

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



BIBLIOTECA CENTRAL-USAC  
DEPOSITO LEGAL  
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO

**"LOS SERVICIOS DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
SU CONTRATACION EN GUATEMALA"**

T E S I S

Presentada a la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias  
Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

P O R

**Humberto Seigné López**

En el acto de investidura de

**CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR  
EN EL GRADO DE LICENCIADO.**

DL  
03  
T(211)

JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA

Decano:	Lic. Rafael Piedra Santa Arandi
Secretario:	Lic. Bernardo Lemus Mendoza
Vocal 1o.	Lic. César Augusto Díaz Paiz
Vocal 2o.	Dr. Luis Eduardo Contreras
Vocal 3o.	Dr. Héctor Goicolea Villacorta
Vocal 4o.	Br. José F. Tagua Ortiz
Vocal 5o.	PC. Alfredo Morales Taracena.

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
GENERAL PRIVADO:

Decano:	Lic. Rafael Piedra Santa Arandi
Secretario:	Lic. Bernardo Lemus Mendoza
Examinador:	Lic. Carlos Enrique Ponciano
Examinador:	Lic. César Augusto Díaz Paiz
Examinador:	Lic. Arturo Morales Palencia.

*ACTO QUE DEDICO:*

A la memoria de mi padre:  
Francisco López Robles

A mi madre:  
Amalia Seigné v. de López

A mi esposa:  
Josefina Gamas de Seigné

A mis hijos:  
Edwin Humberto  
Lourdes Ivette

A mi demás familia, en especial a:  
Rosa López Seigné de González  
Albertina Seigné de Iriarte.

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: GUATEMALA, OCHO DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y OCHO.

Con base en el dictamen rendido por el Licenciado Carlos Enrique Carrera, quien fuera designado Asesor, se acepta el trabajo de tesis denominado "LOS SERVICIOS DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR SU CONTRATACION EN GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó el señor Humberto Seigné López, autorizándose su impresión.

*Lic. Rafael Piedra Santa Arandi*  
Decano.

*Lic. Bernardo Lemus Mendoza*  
Secretario.

Lic. Carlos E. Carrera S.

Apartado Postal 88. - Guatemala, C. A.

30 de septiembre de 1968.

Señor Decano de la  
Facultad de Ciencias Económicas,

Lic. Rafael Piedra Santa Arandi,

Presente.

Señor Decano:

En cumplimiento a lo dispuesto por esa Decanatura, asesoré el trabajo de tesis que presentará el señor Humberto Seigné López en el examen público previo a optar el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

El tema que le fué fijado al señor Seigné López versa sobre los "Servicios del Contador Público y Auditor, su contratación en Guatemala" y a el ha aportado el susten- tante sus propias ideas y su experiencia personal, así como un bien documentado acervo de experiencias recogidas de otros profesionales guatemaltecos.

El tema, de suyo interesante, está tratado con interés, sobriedad y concreción, como corresponde a un trabajo de esta naturaleza.

El señor Seigné López trasluce el claro sentido que tiene sobre las diferentes actividades profesionales que deben corresponder al Contador Público y Auditor. Su aporte a mi juicio es importante y sienta conclusiones valiosas sobre aspectos muy controvertidos del ejercicio de nuestra profesión.

Me permito opinar que el trabajo presentado por el señor Seigné López sea aceptado como punto de tesis.

Me suscribo del Señor Decano muy atento y seguro servidor,

*Lic. Carlos Carrera.*

## CONTENIDO

- I.—Introducción
- II.—Los Servicios del Contador Público y Auditor  
Auditoría Externa  
Organización y Sistematización Contable  
Consultoría Fiscal  
Asesoría Financiera  
Peritajes en litigios judiciales  
Otros servicios
- III.—La Contratación de los servicios del Contador  
Público y Auditor
- IV.—Síntesis del desenvolvimiento de la Contaduría  
Pública y Auditoría en Guatemala
- V.—Conclusiones
- VI.—Bibliografía
- VII.—Apéndice.

## INTRODUCCION

Con frecuencia se piensa que la "Auditoria" es un proceso de prueba para determinar la exactitud o inexactitud de los registros de las operaciones de una empresa, durante un período previamente determinado, y que la labor del Contador Público y Auditor se reduce a cotejar los documentos que amparan las operaciones de un establecimiento, con los asientos que se registran en sus libros de Contabilidad y la forma en que éstos se reflejan en los estados financieros que deben presentarse a las entidades fiscalizadoras del Estado.

En los países más desarrollados, donde el inversionista pierde un contacto directo y continuado con la empresa de la cual es accionista; donde el capital requerido por una entidad es de tales proporciones que una sola persona o un número limitado de personas difícilmente pueden aportarlo; donde el potencial de ahorro de un sector considerable de la población busca obtener un rendimiento mayor en sus inversiones que el que obtiene con la compra de valores emitidos por el Estado y sus instituciones, asumiendo los riesgos consiguientes; y en fin, donde los factores antes enunciados han promovido la necesidad de contar con instituciones intermediarias entre los sectores que cuentan con recursos disponibles y aquellos que los demandan para poder desarrollar y ampliar sus operaciones; han dado lugar a que las empresas se vean precisadas a publicar sus estados financieros, como un medio de dar a conocer a sus socios y acreedores, su situación financiera y el resultado obtenido en sus operaciones durante un período dado.

Para llenar su cometido, los estados financieros deben ser objeto de dictamen por parte de un profesional independiente, imparcial y técnico en la materia, es decir,

un Contador Público y Auditor, ya que de otra manera la publicación de dichos estados, únicamente representa una declaración de la Gerencia de la empresa, la cual es parte interesada en su elaboración.

La responsabilidad de las empresas para con el público, las obliga no solo a poner a su disposición la información financiera que revele la eficiencia de su actuación en forma clara, imparcial, veraz y oportuna, sino también le exige proporcione los bienes o servicios que mejor satisfagan sus necesidades, lo cual obliga a estudiar las tendencias generales de las estructuras y adelantos de la ciencia, de la técnica y de los métodos para que sus objetivos concretos y su propia estructura, respondan al grado de evolución de la colectividad en que actúa. Esto conlleva la necesidad de que los ejecutivos, para el desarrollo de sus funciones, cuenten con la información y los instrumentos indispensables para llevar a buen término su labor.

El presente trabajo de tesis, no pretende agotar el tema sobre los servicios que el Contador Público y Auditor puede brindar a la colectividad y con más propiedad al sector empresarial del país, sino únicamente, esbozar a grandes rasgos dichos servicios. En tal sentido, la primera parte contiene las principales actividades que desarrolla el profesional de la Contaduría Pública, en los capítulos respectivos de Auditoría Externa, Organización y Sistematización Contable, Consultoría Fiscal, Asesoría Financiera, Peritajes en litigios judiciales y otros servicios.

En una segunda parte, trata algunos aspectos relacionados con la contratación de los servicios del Contador Público y Auditor y de la evolución de la profesión en el medio guatemalteco en una forma sucinta, para concluir en la evidente necesidad de que se dé a conocer la contribución que la profesión puede aportar en el desarrollo económico del país.



El autor desea dejar constancia de su agradecimiento a todas aquellas personas que, en una u otra forma, han contribuido a la formulación de este trabajo, especialmente al Lic. Carlos E. Carrera S. por sus valiosos comentarios y sugerencias, al Lic. Carlos Enrique Ponciano por los conocimientos y experiencias transmitidos en los diferentes cursos que impartió al suscrito, a la Superintendencia de Bancos y su personal y, a la señorita Lucy Passarelli R. que tuvo a su cargo la labor mecanográfica.

## AUDITORIA EXTERNA

La Auditoría Externa es privativa del Contador Público y Auditor y constituye su actividad primordial.

A través del dictamen el Contador Público y Auditor, actuando en forma independiente, emite una opinión sobre la razonabilidad que él advierte en la situación financiera y en los resultados de operación de una empresa, mediante el examen previo practicado a la contabilidad de la misma y de sus estados financieros.

“En sentido amplio, la contabilidad tiene una función fundamental: la de facilitar la administración de la actividad económica. Esta función presenta dos aspectos íntimamente relacionados: (1) la medición y clasificación de información económica, y (2) la comunicación de los resultados de estos procedimientos a las partes interesadas. Se sigue de aquí que el trabajo de la contabilidad está bien hecho cuando proporciona datos significativos e importantes, presentados e interpretados en forma susceptible de estimular su comprensión, y ofrece la posibilidad de adoptar decisiones constructivas y bien inspiradas”. (1) \*

Reunir e interpretar los datos financieros de las entidades y empresas, para ofrecer a los administradores, inversores y demás personas y grupos interesados una adecuada guía, lograr determinaciones justas de derechos a la luz de las normas de conducta y relación económica, y tener debidamente en cuenta las necesidades a corto y a largo plazo de la organización, es uno de los objetivos principales del Contador Público y Auditor en el ejercicio de la auditoría externa.

---

\* (1) Tratado de Contabilidad Media y Superior por W. A. Paton. Tomo I Página 11.

Una empresa comercial es una actividad económica definida en la que intervienen la producción y la comercialización de bienes o servicios. Para que se pueda considerar empresa, una actividad debe ser constante y requerir la aplicación de una cantidad razonable de capital. La propiedad o la inversión puede estar representada por un solo individuo o interés o por un grupo de individuos o intereses. Las empresas comerciales varían considerablemente en cuanto a su carácter, no sólo en razón de los diversos campos de actividad, sino también a causa de las diferencias de su volumen, métodos de funcionamiento, planes de organización, etc. Como es fácil comprender, los problemas de propiedad y dirección —y por ende las técnicas de contabilidad requeridas— difirieren notablemente entre los diversos campos de actividad económica.

Aparte de las empresas mercantiles propiamente dichas, existen otros entes naturales y jurídicos cuya actividad también reclaman que sus actos se registren y controlen mediante la contabilidad. Las asociaciones no lucrativas, tanto públicas como privadas, necesitan que sus dirigentes cuenten con la información financiera que les permita llevar a cabo los fines que persiguen; les es indispensable conocer los recursos de que disponen, las obligaciones que contraen y para lograr una buena administración del patrimonio que la asociación les ha confiado, tienen que tener los medios de control adecuados; además, para dar cuenta de su gestión a los socios y, en su caso, al Estado, tienen que preparar informes sobre la aplicación de los recursos que han obtenido, es decir, tienen que recurrir a la Contabilidad. Entre este tipo de organizaciones pueden citarse las sociedades de beneficencia, las filantrópicas, las científicas y las de carácter gremial e incluso, las asociaciones deportivas o sociales.

Otro factor que ha contribuido a realzar la significación de la contabilidad es el Impuesto sobre la Renta, que

tiene una aplicación más generalizada que el antiguo Impuesto sobre Utilidades de Empresas Lucrativas. La extensión del impuesto a nuevos contribuyentes, ha promovido la necesidad de que éstos cuenten con fuentes de información que les permita formular las declaraciones respectivas, es decir, la contabilidad; en algunos casos este requisito es obligado por la ley. Esta obligación ha sido beneficiosa para muchas personas, pues ha dado lugar a que tengan un mejor control sobre su patrimonio y los beneficios que se derivan de éste. Es corriente que una persona posea inmuebles, títulos o valores y haberes provenientes de su trabajo personal u otras fuentes de rentas; la conveniencia de la contabilidad en estos casos es evidente para lograr una buena administración y liquidar debidamente el Impuesto sobre la Renta. El profesional también necesita llevar su contabilidad, le interesa conocer lo que percibe de sus clientes y los importes que éstos le adeudan, así como los gastos en que incurre en el ejercicio de su profesión.

El volumen crecido y la complejidad de las operaciones, características básicas de la actividad comercial, en múltiples casos hace necesaria la aplicación de procedimientos depurados de contabilidad. La división del derecho de propiedad en unidades numerosas y en tipos distintos de documentos, junto con la facilidad de transferencia de esos derechos, exige la contabilización precisa de las operaciones financieras como una forma de mantener delimitados los derechos de los diversos grupos o personas. La diferenciación entre quienes aportan el capital y quienes participan activamente en la administración, impone la necesidad de que éstos últimos rindan informes sistemáticos de su gestión, a través de los estados que proporcionan la contabilidad. Algunas compañías obtienen una parte considerable de recursos mediante el

logro de préstamos directos en los Bancos o bien, emitiendo obligaciones como bonos prendarios o hipotecarios, que son susceptibles de transferirse de una persona a otra. Una forma de obtener recursos, también, es a través del crédito concertado con los proveedores. Estas situaciones demandan el conocimiento de la situación financiera de la empresa, lo cual se logra por medio de sus estados financieros.

También en la empresa de propiedad individual como en la sociedad de pocos socios, la contabilidad tiene importancia desde el punto de vista administrativo; pero, en la sociedad es más necesaria para lograr una justa distribución de derechos entre los socios. Los derechos de los diversos socios en cuanto a control, ganancias, capital, etc., pueden diferir sustancialmente, y si no se lleva un registro ordenado de todas las transacciones y no se preparan periódicamente balances y cuadros de resultados, es difícil, si nó imposible, determinar los derechos y obligaciones que corresponden a cada interesado.

Toda preparación técnica o científica consciente, constituye sin duda uno de los aspectos de mayor responsabilidad social en cualquier profesión. La auditoría externa ejercida por un Contador Público y Auditor independiente, cumple una misión fundamental, cuya trascendencia lleva implícita al mismo tiempo que el ejercicio de una técnica especializada, una responsabilidad de carácter público y, por ende, de interés social, que la justifica y distingue de otras actividades profesionales y la cual se basa en un conjunto de normas personales, de ejecución y de información, en las que la profesión fundamenta su prestigio y aceptación.

“Una auditoría independiente es un examen crítico y sistemático de: 1) la dirección interna; 2) estados, expedientes y operaciones contables preparadas anticipada-

mente por la gerencia; y, 3) los demás documentos y expedientes financieros y jurídicos de una empresa comercial. Una auditoría independiente tiene por objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de esos estados, expedientes y documentos. Una auditoría se lleva a cabo con la intención de publicar estados financieros que constituyen declaraciones de la gerencia y que presentan con equidad la situación financiera en una fecha determinada y los resultados de operación durante un período que termina en esa fecha. Los estados financieros deben prepararse básicamente con uniformidad todos los años y de acuerdo con los principios aceptados de contabilidad". (1) \*

Los procedimientos y técnicas de auditoría van más allá del dominio tradicional de la auditoría externa o independiente acostumbrada, hasta el examen de la dirección interna, la inspección de los registros contables compilados mecánicamente, la clasificación y evaluación integral de datos y sus documentos afines y al uso de estadísticas en la selección y análisis de muestras de auditoría. Como resultado de estos y otros procedimientos modernos, el trabajo de detalle en una auditoría externa es considerablemente menor que el que se necesitaba anteriormente.

Los procedimientos variarán de una auditoría a otra. El auditor debe guiarse por las exigencias de cada situación a medida que surjan. No pueden establecerse reglas exactas de procedimientos, pues no podrán aplicarse en todos los casos. El auditor debe esforzarse en la medida de su capacidad para tener la seguridad de que su investigación se ajusta a todos los principios y normas establecidos y que ha logrado el objeto de la auditoría. La extensión de las pruebas que han de aplicarse durante la

\* (1) Auditoría por A. W. Holmes, Tomo I página 1.

auditoría dependen: (1) de que el sistema de control y comprobación interno de la contabilidad en operación sea adecuado; (2) del propósito de la auditoría; y (3) de la efectividad de los procedimientos contables.

Las auditorías se han venido clasificando según su alcance, a saber: auditoría de balance, de resultados, de caja, detallada y específica. Aún cuando el objeto preciso de un auditoría varía de acuerdo con las circunstancias, hoy en día la tendencia moderna es hacia una auditoría de tipo general, bien se llame "Auditoría Externa", "Auditoría Independiente" o simplemente "Auditoría", que significa la realización de una investigación de la situación financiera en una fecha determinada y un examen de los resultados de un período dado que termina en la fecha del Balance General. No obstante, y con el fin de situar los alcances y la modalidad en que se lleve a cabo una auditoría, en atención a la finalidad perseguida con su realización, es conveniente hacer algunas divisiones, sin que ello implique que se pretende la realización de servicios parciales, sino más bien tomar en cuenta las necesidades, posibilidades y fines perseguidos por el cliente.

Auditorías continuas, periódicas y ocasionales. Cuando el Contador Público y Auditor visita a sus clientes con intervalos frecuentes durante el período sujeto a revisión, supóngase una vez al mes o con mayor o menor frecuencia, y durante su visita pone al corriente el trabajo de auditoría pendiente desde su visita anterior, la auditoría puede recibir el nombre de continua. El cliente recibe comunicaciones o informes frecuentes detallando el progreso realizado durante el curso del trabajo, los defectos que hay que corregir y cualquier asunto de interés para la buena marcha del negocio. Estas comunicaciones o informes no son iguales a un informe formal de auditoría y normalmente no contienen dictá-

menes o certificaciones, lo cual no implica la eliminación del dictamen de los estados financieros al cierre del ejercicio.

Quando el auditor es llamado a realizar su trabajo anualmente o por períodos más cortos, semestral o trimestralmente, la auditoría recibe el nombre de periódica. Normalmente los informes completos se preparan sólo anualmente, usándose informes parciales sobre aquellos aspectos cuyo conocimiento es de interés para la administración.

También se requieren los servicios del Contador Público y Auditor, en forma ocasional, para realizar un trabajo de naturaleza especial que incluso puede comprender el examen de más de un período de los que normalmente comprenden los trabajos corrientes, a estas auditorías se estima más apropiado denominarlas "Investigaciones" con fines y alcances predeterminados y que dependen fundamentalmente del interés particular que se tenga al contratar los servicios del Contador Público y Auditor. Dentro de este tipo de auditorías se encuentran las relacionadas con fines a emisión de acciones y obligaciones, para la obtención de préstamos bancarios y créditos de acreedores y, en general, las que están vinculadas con la expansión y financiamiento de operaciones, de compra-venta, fusión, transformación y hasta liquidación de alguna empresa. En estos casos se rinde un informe que difiere sustancialmente del denominado dictamen de estados financieros, o bien, además de éste último, es indispensable un informe más completo sobre el trabajo realizado.

Los fines que persiguen las auditorías pueden sintetizarse así:



1.—La contabilidad representa el registro de las operaciones comerciales y la preparación de estados financieros como los resúmenes de las transacciones, en ese sentido es constructiva y está a cargo de la gerencia; los resultados son la expresión de los actos de la gerencia. La auditoría es analítica y se lleva a cabo independientemente de la gerencia, con el objeto de juzgar imparcial y objetivamente la actuación de esta última, en interés de todas las personas conectadas con una negociación, verbi gracia: accionistas, empleados y obreros, banqueros, inversionistas y acreedores.

2.—La empresa moderna es difícil y complicada en sus ramificaciones financieras. A medida que han avanzado los principios y métodos de conducción de las empresas y las operaciones financieras y sus ramificaciones se han hecho más complicadas en el curso de las últimas décadas, el hombre de negocios no puede concebir esperanzas de tener las diversas fases de una empresa directamente bajo su mando personal en toda ocasión; depende de sus socios y empleados y de su consejo, asimismo, depende de un profesional externo imparcial para que lo asesore en sus problemas financieros y contables. Esta persona es el Contador Público y Auditor, cuyo deber es ofrecer a su cliente sugerencias, comentarios y análisis sólidos; por su medio el hombre de negocios recibe datos, ideas y opiniones que de otra forma perdería y que le sirven para la operación más eficiente y lucrativa de su empresa.

Los conceptos anteriores están referidos a la actuación del Contador Público y Auditor, en el ejercicio de su profesión en forma independiente. Sin embargo, las grandes firmas cuentan con personal de auditoría interna que comprueba los detalles que anteriormente eran parte de una auditoría externa o independiente. Si bien este trabajo de tesis está encaminado hacia las investigaciones

pertinentes sobre el ejercicio de la profesión del Contador Público y Auditor, valga la redundancia, como profesional independiente, es obligado hacer mención del desempeño de actividades que como funcionario dentro de la empresa y que por la preparación académica que exige una posición, como lo es la de auditor interno, tengan que ser desarrolladas por un Contador Público y Auditor, aún cuando en este caso, por su propia relación de dependencia para con la empresa, no se le atribuya una opinión imparcial sobre los estados financieros de la empresa y es por ello que, conforme las normas de actuación profesional, en estos casos debe especificar la calidad con que suscribe los documentos y, en consecuencia, no produzca lo que es un dictamen de auditoría externa.

Respecto a la auditoría interna, los contadores públicos y auditores reconocen la ventaja que representa para la empresa contar con ella. En su función externa el Contador Público puede contribuir con sus conocimientos para organizar un departamento de auditoría interna, es más puede explicar a los ejecutivos la función que deba desempeñar y así lograr que cumpla con su cometido de la manera más eficiente. Por otra parte, al fijar la posición de la auditoría interna dentro del cuadro de organización y elaborar o revisar sus programas de trabajo, calendarios de revisiones, etc., el Auditor Externo coordina las labores que corresponden a la auditoría interna y las que son de su propia competencia, eliminando las posibles dualidades de funciones y situando en su justa proporción los gastos que la auditoría, en los términos más amplios, impliquen a la organización.

Según A. W. Holmes: "La auditoría interna tiene un significado mayor que la comprobación detallada y rutinaria de las transacciones contabilizadas y alcanza el do-

minio de un investigación y análisis periódicos y completos de las operaciones de la empresa. En una organización comercial pequeña, la gerencia puede conservarse informada al día de las operaciones financieras corrientes. En una empresa comercial importante, la gerencia está tan alejada de los detalles corrientes, que debe delegar autoridad para la ejecución de las operaciones y procedimientos; al mismo tiempo, debe ser capaz de lograr que la validez de los datos contables y estadísticos no sean discutibles de ninguna manera. La gerencia formula los métodos, ordena su ejecución y confía después en los resultados que le presenta el personal que ha recibido autoridad y responsabilidades ejecutivas adecuadas. Con objeto de tener la seguridad de que los métodos formulados se administran y ejecutan apropiadamente, debe haber un examen interno de los datos resultantes de la ejecución de estos métodos. Si el Contador Público independiente tuviera que desempeñar estas obligaciones en una compañía importante, podría ocupar todo su tiempo con un cliente y podría dejar de ser independiente”.

Utilizando conceptos del autor citado, se tiene que:

“Puede calcularse el acierto de una auditoría en función de los servicios que se detallan a continuación, que prestan los estados financieros certificados y el informe de auditoría que los acompaña:

1.—Proporciona a los propietarios, gerencia y obreros, estados financieros a intervalos regulares, certificados por una autoridad independiente e imparcial.

2.—Sirven de base para la concesión de créditos a corto plazo .

3.—Suministran a las agencias de información y clasificación crediticia informes necesarios.

4.—Sirven de base para la preparación de las declaraciones para la fijación de los impuestos sobre la renta federales, estatales y locales.

5.—Ayudan a los inspectores federales y estatales en sus investigaciones, de acuerdo con lo que prescriben las leyes estatales y federales aplicables a las asociaciones de crédito para la construcción, bancos, etc.

6.—Fijan el importe de las pérdidas accidentales causadas por fuego, hurto y robo.

7.—Capacitan a los agentes financieros para que obtengan fianzas.

8.—Reducen el fraude.

9.—Determinan las cantidades por cobrar o pagar bajo a) convenios sobre gratificaciones basadas en las utilidades, b) contratos para participaciones en los gastos y c) contratos al costo más honorarios.

10.—Sirven de base para compensar el mérito de los empleados.

11.—Ayudan en los litigios judiciales sobre patentes y en los convenios sobre permisos.

12.—Proporcionan datos para un propuesto cambio en la estructura financiera.

13.—Sirven de base para los propuestos cambios en los sistemas contables.

14.—Protegen al público, cumpliendo con los requisitos de registro de la Ley Federal sobre Valores Bursátiles y la Ley sobre Bolsas de Valores.

15.—Sirven de base para contestar cuestionarios de las bolsas de valores, oficinas gubernamentales y otros.

16.—Sirven de garantía al público particularmente en el caso de las investigaciones de los documentos de departamentos gubernamentales, compañías de servicios públicos y aún empresas privadas cuando los informes son necesarios para fijar tarifas o precios.

17.—Sirven de base para determinar el curso de acción en los casos quiebras o insolvencia.

18.—Fijan la ejecución justa de los convenios de fideicomiso y de los contratos de sociedad.

19.—Proporcionan tanto al comprador como al vendedor datos financieros adecuados en el caso de que se proyecte la compra-venta de una negociación o una fusión.

20.—Proporcionan en las testamentarias (especialmente cuando los bienes testados pertenecieron a socios o accionistas de sociedades cerradas) informes exactos, con objeto de llegar a una liquidación justa y evitar costosas acciones judiciales.

21.—Indican en general la administración financiera del cliente.

22.—Corrigen las causas de fluctuaciones en las pérdidas y ganancias.

23.—Establecen o mejoran sistemas de control interno.

La lista enunciada no trata de establecer orden alguno de importancia. Esta depende de los fines de la investigación".

Si bien es cierto que en el medio nacional, no es aplicable todo lo anterior, es de preverse que a un tiempo no muy largo, se presentarán situaciones que harán valederas la mayor parte de las apreciaciones contenidas en la transcripción anterior.

Por la íntimas relación que existe entre los posibles servicios que puede prestar el Contador Público y Auditor y su contratación en nuestro medio, queda para el capítulo respectivo entrar a considerar lo pertinente.

## ORGANIZACION Y SISTEMATIZACION CONTABLE.

La contabilidad, como instrumento administrativo en nuestro medio, no llena su cometido en un buen número de empresas, lo cual se debe a que no se producen informaciones y estados periódicos que mantengan informados a los ejecutivos sobre la marcha de las operaciones del negocio. Los estados financieros que se elaboran al final del ejercicio contable, frecuentemente se concluyen con bastante atraso y su misión casi reduce al cumplimiento de la obligación fiscal que sobre el particular existe.

Por otra parte, hay sistemas que no han sido objeto de renovación y adecuación a métodos modernos; es corriente encontrarse con empresas cuya contabilidad no ha evolucionado y es así que, no obstante el número creciente de operaciones, éstas son registradas en los libros tradicionales y en forma manuscrita.

Bajo estas circunstancias, el control de los bienes que forman el patrimonio y de los que son objeto de las transacciones de las empresas, no puede ser eficiente; esto permite afirmar que la dirección de los negocios, en muchos casos, se lleva a cabo por intuición y no en una forma técnica.

La constitución de nuevas empresas y la evolución de las existentes, para estar acordes con el progreso económico del mundo moderno, demandan no solo una planeación previa de sus operaciones, sino también, el conocimiento de su desenvolvimiento, para poder tomar las medidas adecuadas sobre la marcha de las operaciones. Es indispensable conocer la incidencia que tiene la fijación de los precios de los bienes objeto de transacciones, la repercusión de un determinado tipo de financiamiento, los efectos resultantes de nuevos competidores en la actividad eco-

nómica que desarrolla la empresa, etc. En otras palabras, la dirección de la empresa necesita mantenerse informada sobre la forma en que los elementos internos y externos repercuten en el negocio.

Una rama importante del ejercicio de la contabilidad consiste en la preparación de los formularios, registros, libros y procedimientos de trabajo que constituyen los sistemas de contabilidad. Estos sistemas son a menudo consecuencia de la evolución gradual de las condiciones y necesidades cambiantes de las empresas y no del trabajo creativo consciente de una o más personas en particular. Asimismo, una parte considerable de la práctica profesional de la contabilidad tiene su campo en la organización de sistemas de contabilidad, así como en el mejoramiento de sistemas ya implantados y en la apreciación de la eficiencia de procedimientos y controles en uso.

El perfeccionamiento y la evaluación de sistemas de contabilidad es una técnica que requiere un alto grado de familiaridad con los detalles de las condiciones y procedimientos comerciales de distintos ramos, de recursos adecuados para la solución de casos individuales y un conocimiento acabado de la contabilidad.

La organización contable es una de las actividades propias de la profesión de Contador Público y Auditor y comprende en términos generales el diseño e implantación de sistemas y procedimientos de contabilidad para toda clase de empresas, y la asesoría y consultoría en sistemas y procedimientos contables. Este aspecto si bien es cierto que es objeto de examen al practicar una Auditoría, ello es en función del trabajo que se planea realizar. Como un servicio independiente o adicional al de auditoría, el Contador Público y Auditor presta el servicio



de organizar y sistematizar la contabilidad en aquellas empresas que se encuentran en su fase de organización y también, en aquellas en que el sistema que se tiene en uso no llena a cabalidad las funciones propias de la contabilidad; funciones que pueden sintetizarse así: proporcionar información que permita a los administradores planear y controlar las actividades de la empresa, determinar su situación financiera y los resultados de sus operaciones, y cumplir con las disposiciones legales y fiscales respectivas.

La organización y sistematización contable, consiste no solo en diseñar y establecer los sistemas, sino, en entrenar al personal que va a manejarlos, supervisarlos durante un período de prueba y hacer las modificaciones necesarias para ajustar los planes a las necesidades que sólo la práctica demuestra. Además, si las necesidades lo demandan y las circunstancias lo permiten, o hasta donde lo permitan, también se incluirá lo concerniente a la mecanización de la contabilidad y el establecimiento de la auditoría interna. Como puede apreciarse, lo anterior implica la preparación de manuales de procedimientos contables, análisis de puestos y descripción de labores contables, y diseño, presentación y flujo de información financiera.

Los conceptos anteriores están referidos a la contabilidad general de los diversos tipos de establecimientos que se presentan en las diferentes ramas de la actividad económica de un país, pero está el caso de las empresas industriales que, además de los aspectos contables comunes a las demás empresas, requieren por su trascendencia, de que los ejecutivos conscientes de la marcha dinámica de la industria moderna que se manifiesta en una incesante mejora de los productos y de las técnicas de fabricación, en el aumento de la complejidad de los mercados y de sus condiciones de competencia, se vean precisados a contar con la

información adecuada y oportuna que les permita determinar que las tareas de producción y los aspectos de productividad se mantengan en ritmo y eficacia acordes con el adelanto general; esta información tiene como fuente principal la "Contabilidad de Costos", cuyo diseño, implantación y supervisión, es otro de los servicios que presta la profesión de Contador Público y Auditor de manera técnica y en consonancia con las más modernas prácticas.

El desarrollo e impulso que, con la creación del Mercado Común Centroamericano, se ha observado en las empresas de los países del área, demandan de que sus ejecutivos cuenten con sistemas de contabilidad que cumplan a satisfacción las funciones que están llamados a cumplir; de allí la necesidad de que el concepto de que el fin primordial de la contabilidad es cumplir con un requisito legal y fiscal únicamente, debe ser relegado al lugar que le corresponde.

Ahora bien, reconocida la importancia que tiene la contabilidad para la empresa, para su desenvolvimiento en el futuro, es lógico que también deba darse importancia a la calidad del profesional a quien se encomienda su organización o reestructuración, según sea el caso. En ese sentido debe tenerse presente que el Contador Público y Auditor está colocado en una posición ventajosa; sus conocimientos por su preparación teórica y práctica, y su experiencia en los diferentes establecimientos a los que presta sus servicios, sumados a su condición de profesional independiente, le permiten conocer las necesidades de la empresa y las mejores soluciones para sus problemas; está en capacidad de analizar los diferentes aspectos que deben reflejarse en los registros contables y en los estados financieros, atendiendo a los diferentes requerimientos de las personas que, en una u otra forma, están vinculadas con la empresa, como lo son: los directores o ejecutivos, los

socios o accionistas, los proveedores o acreedores, y en fin, los dependientes de la propia empresa y el público en general. Esta posición es totalmente diferente de la de aquel profesional cuya misión, como subordinado de la empresa, es la de registrar propiamente todos los actos y transacciones de la misma, es decir, el Contador Privado.

## CONSULTORIA Y ASESORIA FISCAL

Con el auge de las sociedades anónimas en gran escala, existen otros factores que han contribuido a realzar la significación de la contabilidad, entre ellos la aparición del impuesto sobre la renta. Con este gravamen, de reciente implantación en nuestro medio, aún cuando anteriormente existía el impuesto sobre utilidades de empresas lucrativas, de aplicación más restringida, pero con algunas características similares, el empresario y otros sectores se han enfrentado a la necesidad imperativa de que sus beneficios sean registrados con un alto grado de exactitud y seriedad. Las disposiciones impositivas, además, tienen una marcada influencia sobre las teorías de la valuación y estimación de las rentas y la interpretación de los efectos de las diversas operaciones y situaciones comerciales complejas. La adopción oficial de un determinado punto de vista, método o procedimiento para los fines impositivos, tiende a modelar las opiniones y las prácticas de los contadores y sus clientes. Lamentablemente, las decisiones impositivas no siempre son reflejo de una buena contabilidad, al extremo de que en algunos casos se ha llegado a conclusiones imposibles de defender.

El Contador Público y Auditor dentro de las actividades que desarrolla en la empresa al llevar a cabo una auditoría con fines a dictaminar sus estados financieros, observa el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias relacionadas con los impuestos; ello le permite formular las recomendaciones y sugerencias que resulten pertinentes. Pero su función, no necesariamente debe provenir de un trabajo de auditoría externa, sino también, puede prestar valiosos servicios de consultoría en materia de impuestos, emitiendo opinión sobre los diferentes casos específicos que pueden presentarse en una empresa; sus conocimientos teóricos y prácticos y el criterio que pre-

valece en su persona, por su calidad de profesional independiente con que actúa, le permiten asesorar a su cliente analizando las diversas alternativas que dentro del marco de la ley respectiva y todas ellas éticas, sean las más convenientes para su cliente.

Desde luego, el servicio del Contador Público y Auditor como consultor fiscal, tiene sus limitaciones, ya que debe abstenerse de intervenir en la fase contenciosa de los litigios con el fisco, dejando este asunto a los Licenciados en Derecho, con los que debe colaborar en beneficio de su cliente. Por ello su intervención más directa, está dirigida a las controversias de carácter fiscal dentro del ámbito administrativo. En todo caso, sea directamente al cliente o al abogado de éste, su asesoría resulta de gran utilidad, no solo por sus conocimientos contables, sino también, por la preparación que tiene en materia de legislación fiscal y especialmente por el criterio formado a través de la experiencia en la aplicación practicada en las diversas empresas a las que presta sus servicios.

Dentro de este capítulo, a pesar de no ser un aspecto de índole estrictamente fiscal, pero que si tiene algunas vinculaciones, se considera pertinente hacer referencia a la labor del Contador Público y Auditor que puede desarrollarse juntamente con los profesionales del Derecho, en lo relativo a la organización de nuevas empresas o en la fusión, venta o transformación de las mismas. Es cierto que su función privativa está situada en el campo financiero y contable del caso, pero además, está capacitado para aportar opiniones e informaciones sobre aspectos que es conveniente se reflejen en los instrumentos legales en que se formalicen esas relaciones, entre los cuales merecen especial mención, según el caso: las diferentes calidades de los socios, sus derechos y obligaciones, sobre los resultados del desenvolvimiento del negocio y sobre la

expansión y necesidad de recursos adicionales que se requieran en el futuro. En lo que respecta a las sociedades anónimas, su criterio es valioso en la formulación de los estatutos y también en la escritura social, por las diferentes clases de accionistas y sus respectivos títulos representativos, cuyos derechos y obligaciones no se encuentran claramente definidos en la legislación; para las previsiones que deban tomarse sobre expansión de operaciones, aplicación de utilidades y formación de reservas legales y voluntarias, como también en la posible distribución de parte de las utilidades al sector laboral.

Cuando se trata de un propietario individual, es frecuente la demanda de los servicios de los Contadores Públicos y Auditores en las funciones de su competencia y adicionalmente, sobre los requisitos legales y trámites a llenarse frente a las oficinas de la Administración Pública.

## ASESORIA FINANCIERA

Los planes de acción de las empresas requieren de inversiones de los más diversos tipos. Es necesario invertir en maquinaria, en materias primas y en existencias de artículos terminados, conceder crédito a sus clientes, efectuar costosas campañas publicitarias, crear departamentos y aumentar los ya existentes, etc. La empresa no puede desarrollarse y crecer sin tales inversiones, pero éstas deben ser cuidadosamente analizadas para evaluar su adecuación.

En estos casos, el Contador Público y Auditor por su doble carácter de experto en contabilidad y sus conocimientos en materia financiera, es de gran utilidad a la dirección de la empresa. Su labor en este aspecto consiste en traducir a quetzales y centavos los planes de los ejecutivos, en valuar las diferentes alternativas de acción que se presenten, para determinar en cada caso los factores financieros, tales como: Monto de la inversión necesaria, rendimiento y plazo de recuperación de la misma, ahorro o costo adicional que implica, repercusiones en la situación financiera de la empresa y los efectos que tendrá en el aspecto fiscal.

Obviamente, el Contador Público y Auditor trabaja sobre datos y planes que proporcionan los ejecutivos de la empresa; datos que en la mayoría de los casos puede no juzgar, por ejemplo: si una nueva maquinaria más costosa reduce el desperdicio del material o si una ampliación en los plazos de los créditos que concede al público redundarán en un aumento determinado en el volumen de las ventas. Pero el Contador Público y Auditor puede decir si la reducción del desperdicio de la materia prima justifica una inversión en una maquinaria más costosa o si la utilidad marginal proveniente del aumento en las ventas ha-

ce más atractiva la inversión en cuentas por cobrar. Las cifras y criterios del Contador Público y Auditor, en casos como estos, constituyen una de las bases más adecuadas para que los directores de la empresa puedan decidir si aprueban la inversión o no.

Las funciones del Contador Público y Auditor no se restringen a lo anterior, puesto que sus conocimientos financieros lo capacitan para emitir opinión sobre la conveniencia de financiar la inversión que se proyecta realizar, se haga por medio de recursos obtenidos mediante la emisión de acciones, la reinversión de utilidades, préstamos de los socios, emisión de obligaciones, préstamos bancarios directos, descuento de documentos por cobrar, o bien, mediante otras fuentes de recursos, según resulte más favorable a los intereses de la empresa.

En los diversos casos que sobre la materia pueden presentárseles a los administradores o ejecutivos de la empresa, cuentan con una valiosa asesoría al requerir opinión al profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, ya que este está en condiciones de emitir un juicio independiente a la luz de las diferentes alternativas que puedan presentarse, analizadas éstas en forma objetiva, en forma tal que los ejecutivos estén en posición ventajosa para asumir la responsabilidad de tomar las decisiones.



## PERITAJES EN LITIGIOS JUDICIALES

Es natural que un juez, que tiene por profesión la abogacía, no pueda dominar a fondo todas las ciencias, artes o conocimientos humanos, de ahí que, cuando la apreciación de los hechos controvertidos requiera de conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o industria, se proceda a la designación de expertos.

Se explica así, que los Tribunales de Justicia soliciten el concurso de médicos, ingenieros, contadores, etc., para opinar sobre las materias de su respectiva incumbencia.

El Contador Público y Auditor actúa en este campo, principalmente, para todo asunto relacionado con la contabilidad, con valuación de bienes mobiliarios, determinación de perjuicios, etc. Y sus servicios están condicionados a las diversas situaciones que pueden derivarse de los litigios que se producen en la vida práctica, estando su contratación y prestación de servicios regulada, además de las normas de actuación profesional, por el Código Procesal Civil y Mercantil, que en sus artículos conducentes, disponen lo siguiente:

### *Dictamen de Expertos - Proposición de la Prueba*

Artículo 164.—La parte a quien interese rendir prueba de expertos, expresará en su solicitud con claridad y precisión los puntos sobre los cuales debe versar el dictamen.

El juez oír a por dos días a la otra parte, pudiendo ésta adherirse a la solicitud, agregando nuevos puntos o impugnando los propuestos.

### *Designación de los Expertos.*

Artículo 165.—Cada parte designará un experto y el juez un tercero para el caso de discordia, a no ser que los interesados se pusieren de acuerdo respecto al nombramiento de uno solo.

La designación de expertos por cada parte deberá hacerse al proponer la prueba y al contestar la audiencia a que se refiere el párrafo segundo del artículo anterior. En caso contrario, el juez hará los nombramientos de oficio.

El juez dictará resolución teniendo por nombrados a los expertos designados por las partes y, a su vez, nombrará al que haya de actuar como tercero.

### *Aceptación y recusación de los expertos.*

Artículo 166.—Dentro de cinco días de notificados, los expertos aceptarán personalmente el cargo, en cuya oportunidad el juez se los discernirá. Si no comparecieron o no aceptaren dentro del mencionado término, la parte interesada deberá proponer por una sola vez nuevo experto dentro del término que le fije el juez bajo apercibimiento de hacer la designación de oficio.

Los expertos podrán ser recusados por las partes dentro de cuarenta y ocho horas de notificado el nombramiento, por los mismos motivos de recusación de los jueces. Las partes solo podrán recusar a los expertos que hubieren designado, por causas posteriores al nombramiento.

Las resoluciones que se dicten en los incidentes de recusación de expertos no son apelables.

### *Auto de recepción de la prueba.*

Artículo 167.—Llenados los requisitos a que se refieren los artículos anteriores, el juez dictará resolución que deberá contener:

- 1o.—Confirmación de nombramiento de los expertos;
- 2o.—Fijación de los puntos sobre los que deberá versar el dictamen; y
- 3o.—Determinación del plazo dentro del cual deberán rendir los expertos su dictamen, pudiendo exceder del término ordinario de prueba.

#### *Vencimiento del plazo.*

Artículo 168.—Si al vencimiento del plazo señalado a los expertos no fuese presentado el dictamen, el juez declarará caducado el encargo, salvo que las partes, de común acuerdo, solicitaren el otorgamiento de un nuevo plazo, que no podrá exceder de la mitad del anterior y que se contará a partir del vencimiento del mismo.

En caso de caducar el encargo, el experto perderá todo derecho a honorarios por los trabajos realizados, sin perjuicio de las demás responsabilidades legales.

Acto continuo, el juez designará de oficio al experto que deba sustituir al que hubiere incumplido el encargo, fijándole nuevo término prudencial.

#### *Entrega del Dictamen.*

Artículo 169.—Los expertos entregarán su dictamen por escrito, con legalización de firmas o concurriendo al Tribunal a ratificarlo.

Los expertos que estén conformes extenderán su dictamen en una sola declaración; en caso contrario, la extenderán separadamente.

El juez, a solicitud de parte o de oficio, podrá pedir a los expertos, verbalmente o por escrito, las aclaraciones que

estime pertinentes sobre el dictamen y contra lo que resuelva no cabe ningún recurso.

#### *Valor probatorio.*

Artículo 170.—El dictamen de los expertos, aún cuando sea concorde, no obliga al juez, quien debe formar su convicción teniendo presentes todos los hechos cuya certeza se haya establecido en el proceso.

#### *Honorarios de los expertos.*

Artículo 171.—Los honorarios de cada experto serán pagados por la parte que lo nombró, o en cuyo nombre lo hubiere designado de oficio el Tribunal, y los del tercero, por ambas partes en igual proporción.

El juez prevendrá a cada parte que deposite los honorarios correspondientes, así como la suma necesaria para gastos, los cuales calculará el juez prudencialmente, según la naturaleza del dictamen y trabajo que exija. En cuanto al tercero, la parte a quien interese la diligencia deberá hacer el respectivo depósito.

Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de lo que se resuelva definitivamente sobre condena-  
ción en costas.

#### *Libros de contabilidad y de comercio.*

Artículo 189.—Los libros de contabilidad y de comercio hacen prueba contra su autor.

Si el proceso fuere entre comerciantes, harán fe en juicio los libros que estén llevados de conformidad con la ley.

Si hubiere divergencias entre los libros de los litigantes, el juez los apreciará de acuerdo con la restante prueba que se produzca.

Los libros llevados de conformidad con la ley, hacen prueba contra el litigante no comerciante, pero la admiten en contrario.

Pedida esta prueba, se seguirá el procedimiento establecido en el artículo 100.

*Exhibición de libros de contabilidad y de comercio.*

Artículo 100.—La persona que necesite preparar una acción o rendir una prueba, podrá pedir la exhibición de libros de contabilidad y de comercio para hacer constar los extremos conducentes que le interesen.

El juez podrá disponer que el examen de los libros se practique en el Tribunal o en el domicilio u oficina del dueño de los mismos, por contador o auditor público, que rendirá su dictamen al Tribunal.

El juez podrá disponer la exhibición o examen de libros de contabilidad y de comercio, para mejor proveer.

A esta diligencia le es aplicable lo dispuesto en el último párrafo del artículo anterior.

El citado párrafo dice:

Si el obligado a exhibir el documento no lo presentare en el término fijado para el efecto, o no indicare el lugar en que se encuentra, se tendrá por probado en su contra el contenido que el solicitante de la medida le atribuya en su solicitud.

## OTROS SERVICIOS DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

El Contador Público y Auditor en el desarrollo de su actividad principal, la auditoría externa, observa la necesidad de su cliente sobre otros servicios que le puede proporcionar y que no están comprendidos dentro de los expuestos con anterioridad. Entre los casos de mayor relevancia, se pueden citar, la implantación de un Departamento de Auditoría Interna, acorde con las necesidades y capacidad de la empresa, la implantación de sistemas de presupuestos y su respectivo control de ejecución, y la realización de una investigación de tipo específico para determinar la cuantía de fraudes cuya existencia se ha establecido, no así su magnitud.

Respecto de la auditoría interna, el trabajo consiste en explicar a los ejecutivos su función para que esta pueda desempeñar su cometido de la manera más eficiente, fijar su posición dentro del cuadro de organización, elaborar o revisar sus programas de trabajo, calendarios de revisiones y coordinar sus labores con las del auditor externo. En las pequeñas organizaciones, a las cuales resultaría demasiado oneroso contar con el referido departamento, la labor de ella queda encomendada al auditor externo como un servicio complementario de su función principal.

Planear y controlar es el lema de la progresista administración moderna. La técnica presupuestal es el paso básico que sirve a este objetivo tanto en las grandes empresas como en las pequeñas. Los negocios no pueden subsistir sin utilidades; y el propósito general de la técnica presupuestal, es obtener las máximas utilidades. El Contador Público y Auditor, al desarrollar su función principal, la auditoría externa, obtiene un conocimiento com-

pleto del negocio de su cliente que lo sitúa en una posición que le permite aportar valiosa información y consejos a la administración en la formulación de los presupuestos, los cuales como representativos del plan a desarrollar que se han trazado los ejecutivos de la empresa, lógicamente no pueden ser formulados por el Contador Público y Auditor con exclusividad, por ser una labor de equipo que requiere de los conocimientos técnicos en diferentes materias relacionadas con la actividad que desarrolla la empresa, pero sí está en capacidad de suministrar una importante ayuda, especialmente en lo que respecta a su estructuración y al control de la ejecución del plan trazado. Este último aspecto si cae dentro del campo de su actividad, en virtud de que los resultados obtenidos en el desenvolvimiento de las actividades de la empresa, se reflejan en sus registros contables y finalmente en sus estados financieros, que son objeto de dictamen por parte de dicho profesional.

En el ejercicio de la auditoría externa, en algunas oportunidades, salen a luz irregularidades que se traducen en pérdidas para las empresas. Cuando éstas cuentan con fianzas o seguros que cubran la infidelidad de su personal y el peculado ha sido admitido por los empleados responsables, el informe del Contador Público y Auditor, contratado para determinar su magnitud, es frecuente que se acepte como base para la reclamación correspondiente.

Además de los servicios anteriores, se producen situaciones en las cuales la opinión solicitada a un Contador Público y Auditor, puede representar una valiosa asesoría, tal el caso de una persona que esté interesada en comprar un negocio o una participación, en comprar acciones u obligaciones y, en consecuencia, necesite conocer la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa; también se presenta el caso de un negocio cuyo

propietario individual, con miras a ensancharlo o por razones competitivas, requiera de esfuerzos combinados de varias personas e incluso, dicho propietario estime la conveniencia de dar participación a sus empleados, es obvio que en este caso el Contador Público y Auditor no es el llamado a elaborar la escritura social, pero sus conocimientos proporcionarán a las partes interesadas los elementos relacionados con la incidencia financiera y fiscal que recaerá sobre el establecimiento de la sociedad.



## LA CONTRATACION DE LOS SERVICIOS DE CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Para el desarrollo de esta parte y teniendo en cuenta los diferentes servicios que han quedado esbozados con anterioridad, los principales elementos a considerar son la naturaleza del cliente y el interés que le lleva a solicitar los servicios del Contador Público y Auditor.

En una empresa cuyo propietario es una persona individual, el Contador Público y Auditor sabe que su interés no es que emita dictamen sobre sus estados financieros con miras a publicarlos; posiblemente los necesite para obtener un crédito, pero más probable es que su interés esté centrado en contar con un buen sistema contable, valga decirlo una verdadera fuente de información sobre la marcha de su empresa, o en contar con una asesoría de tipo financiero, impositivo o de control de sus operaciones.

Para una sociedad de personas, además de los anteriores hay otros motivos que pueden impulsar a uno o varios socios a contratar los servicios del Contador Público y Auditor, tales como el resultado de la labor del socio que se encuentra al frente de la empresa, la participación que a cada uno corresponde en los resultados y la certeza de que los informes que les presentan, al igual que las liquidaciones por diferentes conceptos, como de cuentas personales y de préstamos a la sociedad, se ajustan a la realidad y al contrato social.

Pero es en la sociedad anónima donde se desarrollan con mayor amplitud los diferentes servicios que el Contador Público y Auditor puede ofrecer, en vista de que no siempre todas las personas que aportan capital a estas sociedades, mantienen un interés directo en la administración, sino en el rendimiento que pueden obtener y la

recuperación que en un momento dado puedan obtener de su inversión. La tendencia moderna lleva a una situación en que con frecuencia las personas que se encuentran al frente de los negocios de una sociedad anónima, no siempre son socios de la misma.

En las diferentes empresas de carácter estatal, la función del Contador Público y Auditor en el ejercicio independiente de su profesión está situada con propiedad en aquellas instituciones que gozan de autonomía, en especial cuando en su dirección hay participación de la iniciativa privada o el sector laboral. Estas instituciones son fiscalizadas por institutos fiscalizadores del propio Estado; de ahí que la labor del Contador Público y Auditor es más de asesor financiero que lo que comunmente se ha venido entendiendo por el concepto de "Auditoría".

Finalmente, están aquellas empresas o instituciones que con naturaleza de privadas no persiguen el lucro, pero que consecuentes con su función social, necesitan de los servicios del Contador Público y Auditor para un mejor desenvolvimiento de sus actividades y dar cuenta a sus asociados o proveedores de recursos del resultado de su gestión, contando para ello con la opinión imparcial y objetiva de un profesional independiente. Dentro de este grupo, se puede incluir a las asociaciones de tipo gremial, cooperativas y otras, que también tienen necesidad de contar con la información pertinente, sobre la actividad desarrollada por las personas a quienes han confiado el manejo de sus intereses.

Intencionalmente se ha dejado al margen lo relativo a los servicios de peritajes en cuestiones judiciales, por encontrarse regulados por la ley, tal como quedó apuntado en el capítulo respectivo, siendo muy particulares las incidencias que pueden presentarse en cada caso.

En lo que respecta propiamente a la contratación, previamente es conveniente mencionar algunos conceptos que contienen las Normas de Actuación Profesional del Economista y del Contador Público y Auditor (ambas profesiones se rigen por las mismas normas por pertenecer a un mismo Colegio), como: la prohibición de anunciar sus servicios o aptitudes, estando permitida únicamente la publicación de lo que se conoce por "tarjeta" que incluye solamente el nombre, título, dirección y filiación profesional; asimismo, las limitaciones en cuanto a cotizar sus servicios en concurso o competencia con otros miembros del Colegio y la gestión de trabajos con clientes de los mismos; y también, la prohibición de ofrecer y de prestar servicios profesionales a cambio de honorarios que dependan del resultado que se logre como consecuencia de tales servicios, excepto cuando la decisión dependa de autoridad competente y no del profesional. Aspectos que tienden no solo a salvaguardar el prestigio de la profesión, sino principalmente, la confianza que el cliente deposita en el Contador Público y Auditor.

Se desprende de lo anterior, que cuando una persona solicita los servicios del Contador Público y Auditor lo hace confiado en su capacidad científica, su rectitud moral y en el criterio independiente y objetivo que prevalece en dicho profesional.

Sobre las formalidades de la contratación, se presentan situaciones especiales, particularmente en lo que concierne a las sociedades anónimas, en cuyos estatutos, en algunos casos está prevista la contratación por parte de una autoridad determinada, Junta General de Accionistas o por la Junta Directiva, y por un término definido, esto es en cuanto al servicio de Auditoría Externa; pero, en lo que respecta a los demás servicios, que salvo asesorías de tipo permanente o complementarias de la auditoría ex-

terna, por lo regular son esporádicos, se puede asumir que en general se producen las siguientes situaciones:

En los establecimientos de propiedad individual, casi siempre es a través de una plática en que se concertan los servicios que se proporcionarán; sin embargo, es conveniente que el Contador Público y Auditor dirija una nota al cliente, en la cual además de resumir los alcances del trabajo a realizar, de especificar los estados e informes que serán proporcionados por el cliente y el monto (o base de cálculo) de los honorarios del profesional y su forma de pago, solicite la confirmación de los términos en que se contrata el o los servicios a prestarse.

En las sociedades de personas, es donde el Contador Público y Auditor debe procurar que queden bien definidos y por escrito, los servicios que prestará y la forma y oportunidad en que presentará los resultados de su trabajo. En este caso se presentan características especiales, pues así como puede existir un número reducido de socios, los cuales participan activamente en la dirección del negocio y su interés va más allá de conocer la situación financiera y los resultados de la empresa a través de los estados financieros dictaminados por el Contador Público y Auditor; así también, puede darse el caso de que existan socios activos en la dirección y otros que solo participan con la inversión de sus recursos, y el interés sea el de dar a conocer a éstos últimos los resultados de la gestión de los primeros.

Como ya quedó expresado con anterioridad, es en la sociedad anónima donde con mayor profusión se requieren los servicios del Contador Público y Auditor; asimismo, donde con mayor detenimiento pueden ser considerados los diferentes tópicos relacionados con la contratación de los servicios del profesional indicado, sin que ello impli-

que que algunos conceptos no son valederos para otros tipos de propiedad de empresas de carácter lucrativo e incluso de algunas de propiedad estatal o privadas no lucrativas.

En atención a que la máxima autoridad de las sociedades anónimas es su Junta General de Accionistas y que por lo regular por previsiones en la ley interna de éstas instituciones (Estatutos), se contempla que cuando menos deben reunirse en asamblea en dos oportunidades cada año para conocer el desenvolvimiento de los negocios de la empresa, en una de las cuales tienen que serles presentados por los administradores los estados financieros y de resultados, así como los informes pertinentes sobre la actividad desarrollada durante el último ejercicio de su gestión, es dicha junta la más interesada en contar con una opinión imparcial y objetiva, sobre los informes que le son presentados. Por esta razón, lo ideal, es que sea ella quien designe al Contador Público y Auditor que deba ejercer la auditoría externa del establecimiento y los dictámenes e informes sean encaminados directamente a su conocimiento. Este ideal se encuentra plasmado en algunos estatutos y el nombramiento, con algunas de sus condiciones, queda asentado en un punto de acta.

La relación que se establece por este procedimiento, produce otra situación que resulta de la confirmación del volumen de operaciones que se atribuye a una sociedad anónima, como tipo de organización para empresas que requieren de un capital considerable, que promueve la conveniencia de que los servicios de auditoría externa no se produzcan en un período determinado del ejercicio, sino a través de todo el transcurso del mismo, es decir, que la auditoría sea continua y no periódica. Esto representa una ventaja para la empresa, ya que hace posible que los organismos directivos conozcan y tomen las medidas apropiadas.

das para corregir o superar situaciones anormales que puedan presentarse y que por períodos menores de un año el Contador Público y Auditor determine y les señale, y que de otra forma saldrían a luz hasta que éste hiciera su revisión hasta el final del ejercicio, como sería el caso de la auditoría periódica. Para el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, este sistema también es ventajoso, en virtud de la acumulación que le representa tener que atender al final del ejercicio a varias empresas, limitando así su capacidad de absorber varios trabajos, lo cual puede traducirse en una dependencia a un número muy reducido de empresas, con perjuicio de su independencia.

Los demás servicios que presta el Contador Público y Auditor, comunmente, son contratados por la Junta Directiva, ya que se trate de mejorar los sistemas administrativos y de control, por medio de la contabilidad, de los presupuestos, etc., o bien, de asesoramiento en materia impositiva o en controversias judiciales de índole mercantil. Aún en los casos de naturaleza financiera, en los cuales la decisión final está reservada a la Junta General de Accionistas, como emisiones de nuevas acciones o de obligaciones y la concertación de préstamos bancarios, es lógico asumir que sea la Junta Directiva quien encomiende al Contador Público y Auditor la elaboración de estudios y dictámenes sobre el propósito, para someterlos a la consideración de la Junta de Accionistas con los encargados a otros asesores, como pueden ser el asesor jurídico y los técnicos de producción, y con sus propias apreciaciones.

Para estos servicios, el resultado del trabajo realizado por el Contador Público y Auditor debe materializarse en un informe con las consideraciones, análisis y conclusiones que procedan. Esta situación difiere del servicio de auditoría externa, que es la expresión del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría sobre los estados finan-

cieros que las sociedades anónimas deben publicar, presentar a sus accionistas o a las instituciones de crédito y bolsas de valores con las cuales tienen relaciones crediticias o financieras. Sobre el Dictamen, cabe señalar que en nuestro medio, ha sido objeto de críticas, cuando se presenta como única expresión del resultado del trabajo realizado, en virtud de lo cual, es aconsejable que el Contador Público y Auditor explique esta situación al cliente, con las razones que existen para que ello sea así y la forma en que puede complementarse el dictamen, mediante un informe con los aspectos más importantes observados en los exámenes practicados, adicionados de cuadros y estados convencionales que muestren la evolución de la empresa, entre los cuales pueden citarse el estado de origen y aplicación de fondos, los estados comparativos de resultados y de situación financiera, cuadros de ejecución y control presupuestal, etc. Es más, debe indicar la disponibilidad que pueda tener para asistir a las sesiones de Junta Directiva o, en su caso, de la Junta General de Accionistas, con el fin de despejar las dudas que surjan en lo que se refiere al producto de su intervención.

## EL DESENVOLVIMIENTO DE LA CONTADURIA PÚBLICA Y AUDITORIA EN GUATEMALA

La profesión de Contador Público y Auditor, con su proyección al sector empresarial guatemalteco, prácticamente nació a raíz de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas de la hoy, Universidad de San Carlos de Guatemala, en el año de 1937, habiendo salido sus primeros egresados en el año de 1943. Esta situación sumada a la tradicional estructura de nuestras empresas, en su mayoría de propiedad individual, de sociedades de personas y de sociedades anónimas de grupos cerrados; un concepto erróneo sobre los fines de la Contabilidad, a la cual únicamente se le atribuyó el cumplimiento de un requisito legal destinado primordialmente a servir de base para el pago de impuestos; la vinculación del concepto "Auditoría", con las funciones que vienen desarrollando instituciones fiscalizadoras de carácter estatal; y, la irrazonable actitud que han venido sosteniendo profesionales de nivel de segunda enseñanza (Peritos Contadores), que indebidamente se consideran desplazados; todos estos factores, han contribuido al desconocimiento, si no a un criterio equivocado, de lo que es la Contaduría Pública y Auditoría como profesión de nivel universitario y de los servicios que dichos profesionales pueden brindar a los diferentes sectores del país.

En el Primer Congreso Nacional de Economistas y Contadores Públicos y Auditores, realizado en el mes de Agosto de 1960, se puso de manifiesto la necesidad de divulgar los objetivos, funciones y responsabilidades del Contador Público y Auditor; sin embargo, posiblemente por estimarse que ello estaría reñido con las normas de actuación profesional, poco o nada se ha hecho sobre el particular. No obstante lo anterior, la profesión día a día viene conquistando el lugar que le corresponde, a lo cual fun-



damentalmente ha coadyuvado el esfuerzo de aquellos Contadores Públicos y Auditores que en el ejercicio independiente de su profesión, han venido luchando contra ese ambiente adverso y, a base de capacidad y eficiencia, logrado el cambio de criterio en algunos sectores.

En la actualidad, no puede hacerse abstracción de las necesidades de las empresas, sin distingos por la actividad económica a que se dedican, pues las condiciones imperantes con la creación del Mercado Común Centro Americano imponen la dirección técnica de las mismas, para lo cual los ejecutivos deben contar con información cierta y oportuna y, además, se requiere la utilización de recursos adicionales para su expansión, en cuyo caso, a la administración de ellas les es preciso conocer a que medios o fuentes pueden recurrir y las conveniencias de unos y otras.

Es obvio que existe otra serie de elementos que intervienen en el juego de libre empresa que se atribuye al citado Mercado Común, pero fundamentalmente la contribución de los servicios del Contador Público y Auditor están localizados en las áreas antes indicadas, y especialmente en el producto de la auditoría externa, es decir, el dictamen cuya validez en el futuro cobrará mayor importancia, en virtud de los ideales integracionistas en el área centroamericana, en donde es de preverse el movimiento de capitales de un país a otro y, consecuentemente, se tendrá que llegar al punto en que las sociedades anónimas se verán obligadas a publicar sus estados financieros dictaminados por profesionales independientes.

Por otra parte, la creación en nuestro medio de sociedades financieras privadas, cuya misión es el fomento de nuevas empresas y la reestructuración de las existentes, harán sentir la necesidad de crear bolsas de valores, con lo que será más ostensible la necesidad de los diferentes servicios que presta el Contador Público y Auditor.

Por lo anterior, es de preverse un mejor futuro para la profesión en Centroamérica y es una responsabilidad de los actuales profesionales, no solo dar a conocer los servicios que pueden brindar a la comunidad, sino, principalmente, prepararse para hacer frente a la demanda de servicios que surgirá con la evolución que se observará en el sector empresarial del área centroamericana, consecuentemente, en el medio nacional.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA:** La auditoría de los estados financieros ha constituido la actividad característica de los Contadores Públicos y Auditores, pero en ocasiones ha llevado a considerar que la expresión Contador Público es sinónimo de Auditor Independiente. Esto es verdad sólo a medias, porque si bien el auditor independiente debe ser Contador Público, éste último no necesariamente tiene que ser exclusivamente Auditor.

**SEGUNDA:** Existe una serie de servicios que el Contador Público y Auditor, con la preparación académica y práctica que se le exige para ejercer como tal, está en capacidad de proporcionar a los distintos sectores comerciales, de la producción de bienes o de servicios, y de otras instituciones del país, los cuales no necesariamente deben ser producto consecuente de una auditoría realizada.

**TERCERA:** Es incuestionable, lo apropiado de que sean conocidos los servicios que presta un profesional para ser susceptibles de contratación. No se pretende un cambio en las normas de conducta del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, pero sí debe admitirse la necesidad de dar a conocer la existencia de la profesión, su diferencia con otras similares y los servicios que puede brindar a la comunidad.

**CUARTA:** La tendencia de la auditoría externa, como actividad característica del Contador Público y Auditor, está estrechamente ligada al futuro mismo de la profesión, y este futuro, a su vez, depende del esfuerzo que se haga para hacer frente a los servicios que demanden los negocios y, en general, las personas que tienen que dar cuenta del manejo de recursos de terceros. Por ello, el Contador Público y Auditor, además de seguir inspirando mayor confianza cada día y lograr el reconocimiento y respeto por

los atributos de independencia, de objetividad y de integridad moral e intelectual inherentes a la profesión, debe estar dispuesto a no restringir su actividad como auditor externo y extender sus servicios hacia aquellas áreas en que está capacitado para ser de utilidad a la sociedad.

## BIBLIOGRAFIA

Arthur W. Holmes — Auditoría — Traducción al español de la quinta edición en inglés — Segunda edición en español — Editorial UTEHA, México 1965.

William A. Paton — Tratado de Contabilidad Media y Superior — Traducción de Manuel Barberá — Segunda Edición — Editorial "El Ateneo", Buenos Aires, Argentina, 1964.

Paul E. Bacas — El Exito en el Ejercicio de la Contaduría Pública, Primera edición, Ed. Dirección y Control, S. A., México, 1961.

### Revistas y Publicaciones:

"El Contador Público como consultor en Administración de Empresas". Informe del C.P.T. Alfonso Stransky Forcada. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1961. (Boletín No. 1).

"La técnica presupuestal como ayuda en la obtención de utilidades de los pequeños negocios". Traducción de la Comisión de Consultoría de Empresas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1964. (Boletín No. 2).

"La revisión de los controles administrativos en las Empresas Pequeñas". Traducción de la Comisión de Consultoría de Empresas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1966. (Boletín No. 6).

"Algunos comentarios sobre ética profesional. Independencia Honorarios" por Manuel Resa Jr. — Comisión de Publicaciones del Colegio de Contadores Públicos de México, 1965.

"Finanzas y Contabilidad" — Revista No. 10 Volumen XXXIV de Octubre de 1967.

"Finanzas y Contabilidad" — Revista No. 11 Volumen XXXIV de Noviembre de 1967.

## A P E N D I C E

### *NORMAS DE ACTUACION PROFESIONAL DEL ECONOMISTA Y DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR*

#### NORMA PRIMERA

Las disposiciones contenida en las diferentes normas, son de observancia general por parte de los Doctores en Ciencias Económicas, Economistas, Contadores Públicos y Auditores, Contadores Auditores Públicos y Administradores de Negocios con el grado de Licenciado o Doctor y cualquier otro profesional graduado o incorporado en la Facultad de Ciencias Ecnómicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como de las Facultades de Ciencias Económicas de otras Universidades que estén legalmente autorizadas para funcionar en el país.

#### NORMA SEGUNDA

En todos los casos en que el profesional deba exponer criterio, como en la elaboración de dictámenes, en el análisis de cuentas y estados financieros y en el ejercicio de voto en Directorios y Asambleas, son condiciones esenciales la imparcialidad, objetividad e integridad moral. Por ello el profesional se abstendrá de participar en estas actividades cuando sea parte interesada, y si hay incompatibilidad dará a conocer claramente y en forma previa su situación personal y las circunstancias de relación directa o indirecta a todos cuantos pudieren resultar afectados.

#### NORMA TERCERA

Ningún Profesional de este colegio podrá opinar sobre trabajos en los cuales él o sus familiares dentro del grado reconocido por la ley, tengan interés, excepto si sus servi-

cios fueren solicitados con conocimiento pleno de tales relaciones y lo hiciese constar expresamente así, en el informe que rinda en su oportunidad.

#### NORMA CUARTA

El Profesional comete un acto punible que desacredita a la profesión cuando, al emitir opinión respecto a estados financieros que haya examinado o al presentar otra información profesional, incurre en cualquiera de las faltas siguientes:

a) Si omite un hecho importante que conozca y que sea necesario manifestar para que los estados financieros o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas;

b) Si disimula, oculta o deja de informar cualquier dato falso o inexacto importante de que tenga conocimiento;

c) Si incurre en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente;

d) Si no tiene información suficiente que le permita emitir opinión con absoluta garantía de veracidad, o si las salvedades fueren de tal naturaleza que impidan expresar una opinión concreta;

e) Si no informa respecto a cualquier desviación importante de los principios de contabilidad, de auditoría, económicos o de sana administración, generalmente reconocidos y aceptados, que resulten aplicables a las circunstancias del caso de que se trate.

## NORMA QUINTA

El Profesional de este Colegio no rendirá información ni expresará opinión respecto a problemas económicos concretos, transacciones registradas en contratos, documentos mercantiles o libros de contabilidad, ni en cuanto a estados financieros, si personalmente o mediante algún miembro o empleado de su firma, no han practicado un examen suficiente de tales documentos, estados o registros, usando procedimientos de auditoría generalmente aceptados y aplicando principios económicos sanos; según el caso. Sin embargo, podrá suscribir dictámenes o informes que deriven de trabajos en colaboración con otros profesionales de igual calidad, nacionales o extranjeros.

## NORMA SEXTA

Las relaciones profesionales con los clientes y los datos de toda índole que, en virtud o como consecuencia de las mismas, lleguen a conocimiento del profesional de este Colegio son estrictamente confidenciales, salvo en el caso de tener que responder a acusaciones derivadas de la ejecución del trabajo encomendado.

Está permitida la publicación de temas de interés general en los que no se revelen datos particulares de ningún cliente; también está permitida, previo consentimiento de los clientes, la publicación de datos propios de sus negocios o actividades.

## NORMA SEPTIMA

Ningún Profesional suscribirá ni permitirá que se use su nombre en respaldo de estimaciones de resultados de un negocio que dependan de la contingencia de transaccio-



nes no efectuadas, si la forma de exposición y presentación induce a suponer que se está garantizando la exactitud de éstos resultados futuros y no que se trata de una simple hipótesis. Las estimaciones que puedan presentar el profesional como elemento o resultado de cualquier estudio técnico, han de aparecer manifiestamente con el carácter de conjetura aunque se basen en razonamientos sólidos y convincentes.

#### NORMA OCTAVA

El Profesional de este Colegio no permitirá que otra persona, ejerza en su nombre, pero si podrá utilizar los servicios de socios o empleados en el desarrollo de su trabajo.

#### NORMA NOVENA

No debe ejercerse la profesión conjuntamente con un negocio o con una ocupación impropios o incompatibles con aquella. Si el profesional de este Colegio desempeña un cargo público o privado, firmará los informes, estados de cuentas y documentación de la empresa o dependencia oficial en que preste sus servicios, indicando bajo su firma el cargo que ocupa y con cuya calidad suscribe el documento.

#### NORMA DECIMA

Cuando se actúe simultáneamente en el ejercicio de la profesión y en cualquier otra clase de ocupación compatible, se cumplirán estrictamente, en ambas actividades, las disposiciones y reglas de conducta emitidas por el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores.

## NORMA UNDECIMA

No se ofrecerán ni prestarán servicios profesionales a cambio de honorarios que dependen del resultado que se logre como consecuencia de tales servicios, excepto cuando la decisión dependa de autoridad competente y no del profesional de este colegio. Los honorarios que deban fijarse por juzgados o por funcionarios públicos, y que en el momento de iniciación del trabajo tengan cuantía indeterminada, no se considerarán comprendidos en la prohibición que contiene esta norma.

## NORMA DUODECIMA

El Profesional de este Colegio no debe cotizar sus servicios, en concurso o competencia con otros miembros del colegio, si al hacerlo viola cualquiera de las presentes normas de actuación profesional.

## NORMA DECIMOTERCERA

No es lícito conceder, directa o indirectamente, comisión, corretaje u otra participación en los honorarios o beneficios del trabajo profesional a personas ajenas a la profesión, comisiones, corretajes u otras formas de participación en negocio profesional encomendado a otros, cuando se origine en la prestación de servicios a sus clientes.

## NORMA DECIMOCUARTA

La asociación solo es permitida entre miembros activos de los colegios profesionales legalmente constituidos. El profesional puede representar y ser representado, y efectuar trabajos por cuenta de otros profesionales nacio-

nales de igual calidad, asumiendo plena responsabilidad en el desarrollo de su cometido.

#### **NORMA DECIMOQUINTA**

Es indebido que un profesional ofrezca trabajo, directa o indirectamente, a empleados o socios de otros profesionales o de sus propios clientes, a no ser con previo consentimiento expreso de dichos colegas o clientes; pero podrá contratar libremente a las personas que, por su iniciativa o en respuesta a un anuncio publicado, le soliciten empleo. Sin embargo, cuando en este último caso tenga conocimiento de que el oferente es empleado de un profesional o de un cliente propio, deberá consultar a éste y atenerse a su decisión.

#### **NORMA DECIMOSEXTA**

Ningún Profesional puede, directa o indirectamente, gestionar trabajos de los clientes de otros miembros del colegio, ni debe mermarle en sus negocios; pero tiene derecho a prestar sus servicios a quienes se lo soliciten en forma expresa y de resolver las consultas que se le hagan.

#### **NORMA DECIMOSEPTIMA**

Ningún Profesional de este colegio puede anunciar sus servicios o aptitudes pero está permitida la publicación de lo que se conoce por "tarjeta", que incluye solamente el nombre, título, dirección y filiación profesional. Estas tarjetas no deben exceder, en los periódicos, de dos columnas de ancho y tres pulgadas de alto; y si se insertan en revistas, directorios o publicaciones análogas, no deben exceder de un cuarto de página. No se considera anuncio la divulgación en cualquier forma de trabajos técnicos o estudios de interés general.

## NORMA DECIMO-OCTAVA

El Profesional de este colegio que resulte culpable de un acto que desacredite la profesión, que viole cualquiera de éstas normas o que contravenga los estatutos del colegio, será castigado según la gravedad, reiteración y circunstancias del caso, con alguna de las sanciones siguientes:

- 1.—Amonestación privada
- 2.—Suspensión temporal por un período no mayor de seis meses.
- 3.—Suspensión definitiva.

También será castigado con alguna de las sanciones anteriores el profesional sobre quien recaiga sentencia condenatoria por delito o falta contra la propiedad.

## NORMA DECIMONOVENA

El Tribunal de Honor del Colegio tiene competencia y debe calificar, en cada caso en que sea requerido por un profesional colegiado o por persona afectada, el cumplimiento o la infracción de los estatutos del colegio o de las presentes normas por cualquier profesional colegiado, para los efectos de aplicación de las sanciones anteriores. El Tribunal dirimirá la controversia, o juzgará y dictará sentencia, atendiendo a las pruebas que se presenten y las confesiones directas que consten en las diligencias respectivas. Las decisiones precisarán del voto afirmativo de, por lo menos, dos terceras partes de sus miembros.

## **NORMA VIGESIMA**

Las sentencias y decisiones del Tribunal de Honor son apelables ante la Asamblea General del Colegio, cuya decisión en cada caso, tomada con el voto de por lo menos dos terceras partes de los miembros presentes y representadas, es inapelable. El recurso de apelación debe recibirlo el colegio, para su traslado al Tribunal de Honor dentro de los ocho días siguientes a la fecha de la sentencia o de la decisión emitida por éste último, ya que pasado este plazo la disposición del Tribunal será firme.

## **NORMA VIGESIMAPRIMERA**

Toda sentencia o decisión que haya adquirido el carácter de firme, deberá ser ejecutada inmediatamente y sin más trámite por la Junta Directiva del Colegio.

## **NORMA VIGESIMASEGUNDA**

Las presentes normas de Actuación Profesional solamente pueden ser modificadas por la Asamblea General del Colegio a solicitud escrita de, por lo menos un tercio de los miembros del Colegio.

## **NORMA VIGESIMOTERCERA**

Las presentes normas entran en vigor a partir del día 6 de Julio de 1962, fecha en la que fueron aprobadas por la Asamblea General del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, celebrada conforme las disposiciones contenidas en los estatutos en vigor.