

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC
DEPOSITO LEGAL
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"EL CONTADOR PUBLICO Y LA LEGISLACION
GUATEMALTECA"

TESIS

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

por:

ALFREDO MORALES TARACENA

Al conferírsele el Título de:

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el Grado de

LICENCIADO

Guatemala, noviembre 1971

DL
03
T(236)

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

Decano:	Lic. Maximino Ruano Ayala
Secretario:	Licda. Marta Estela Rivas I.
Vocal Primero:	Lic. Carlos Guillermo Herrera
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Rubén Arroyo R.
Vocal Tercero:	Dr. Héctor Goicolea Villacorta
Vocal Cuarto:	Br. Roberto Pontaza B.
Vocal Quinto:	Br. Ernesto Matheu D.

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
GENERAL PRIVADO

Lic. Germinal Grajeda F.
Lic. Alfonso Velásquez
Lic. Mario Alburez E.
Lic. Edgar Saravia V.
Lic. Carlos Guillermo Herrera

Guatemala,
2 de noviembre de 1971.

Señor Decano de la Facultad
de Ciencias Económicas
Lic. Maximimo Ruano A.
P r e s e n t e .

Señor Decano:

Tengo el agrado de dirigirme a usted para referirme al nombramiento que me hiciera oportunamente, en el sentido de asesorar en su trabajo de Tesis titulado "El Contador Público y la Legislación Guatemalteca", al Br. Alfredo Morales T., previo a obtener el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Al respecto, me es honroso comunicarle que he leído detenidamente dicho trabajo, el cual a mi juicio, contiene un valioso estudio sobre la legislación que debe amparar el ejercicio de la profesión en Guatemala.

En tal virtud atentamente recomiendo que el mismo sea aceptado para su discusión académica, en el exámen General Público.

Sin otro particular me suscribo del Sr. Decano, atento y deferente servidor.



Lic. Donald Estrada Castillo.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

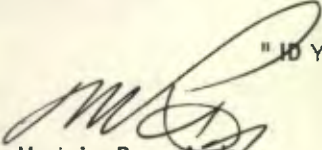



FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Calle Mariscal Cruz, N° 1-46, Zona 10
GUATEMALA, CENTRO AMERICA

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS : Guatemala, cinco de noviembre de mil novecientos setenta y uno.

Con base en el dictamen rendido por el Licenciado Donaldó Estrada Castillo, -- quien fuera designado Asesor, se acepta el trabajo de tesis denominado "EL CONTADOR PUBLICO Y LA LEGISLACION GUATEMALTECA", que para su graduación profesional presentó el señor Alfredo Morales Taracena, autorizándose su impresión.

" ID Y ENSEÑAD A TODOS "


Llc. Maximino Ruano Ayala
Decano


Licda. Marta Estela Rivas I.
Secretaria



DEDICATORIA:

Al Dios Supremo

A mis Padres:

José Luis Morales
Elvira Taracena de Morales

A mi Esposa:

Concha Sanabria de Morales

A mi Hijo:

José Luis Morales Sanabria

A mis Hermanos:

Luis Fernando
Rodolfo
Carlota Yolanda
Virgilio
Thelma Leonor
Ana Isabel
Ricardo
Carmen y
Jorge René

A la Memoria de mis Abuelitos

A mis Hermanos Políticos

A los Señores:

Francisco Sanabria
Sara Lemus de Sanabria

A mis Familiares en general.

DEDICATORIA:

A la Casa Central

Al Colegio Juana de Arco

A la Universidad de San Carlos de Guatemala

A la Facultad de Ciencias Económicas

A mis Amigos y Compañeros, en especial a:

Armando Muralles

CONTENIDO

	Pág. Nº
I. INTRODUCCION	1
II. ALCANCES DEL TEMA	3
III. ANTECEDENTES HISTORICOS	5
Breve historia de la Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala	5
La Contaduría Pública y su desarrollo en Guatemala	11
IV. ANALISIS COMPARATIVO DE LAS LEYES MERCANTILES Y TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON LA PROFESION	17
Leyes complementarias	27
Comparaciones con legislaciones de otros países	28
V. EL CODIGO DE COMERCIO VIGENTE Y SUS INCIDENCIAS EN EL EJERCICIO DE LA PROFESION	35
Fiscalización	42
De la Contabilidad y correspondencia mercantiles	49
VI. LOS INSTRUMENTOS DE INTEGRACION ECONOMICA	53

CONTENIDO
(ii)

	Pág. Nº
VII. LA FE PUBLICA COMO INSTRUMENTO DEL EJERCICIO PROFESIONAL EN GUATEMALA	57
VIII. PROYECTO DE ACUERDO QUE REGULE EL EJERCICIO DE LA PROFESION	65
Obligaciones y limitaciones en su campo de acción	67
Honorarios Profesionales	71
IX. CONCLUSIONES	75
X. BIBLIOGRAFIA	79

I. INTRODUCCION

En virtud de que no se ha normado en nuestro medio y en el de muchos países, el ejercicio profesional del Contador Público y Auditor, se solicitó desarrollar como punto de tesis, previo a obtener el título profesional, un tema que posiblemente ha sido comentado en trabajos anteriores, pero que sin embargo, será siempre útil insistir en el planteamiento, por cuanto el mismo no ha sido aún resuelto.

EL CONTADOR PUBLICO Y LA LEGISLACION GUATEMALTECA es un tema que coincidentemente ha cobrado actualidad, al plantearse en el Congreso de la República un proyecto de ley por medio del cual se pretende la "Colegiación de los Peritos Contadores". También ha cobrado actualidad por la regulación contenida en el recién emitido Código de Comercio en cuanto a los sistemas contables y los procedimientos de Fiscalización.

Posiblemente en el desarrollo del tema no se logre abarcar todos los aspectos; sin embargo, se tratará de aportar las ideas que se consideren viables, no sólo como una garantía en los servicios prestados, sino para normar el ejercicio profesional.

Considero que, dentro de los temas planteados, ocupan lugar preponderante los relacionados con la Fe Pública y los instrumentos de Integración Económica, ya que con los mismos se pretende encontrar otro instrumento por medio del cual el Contador Público y Auditor tenga un mayor campo de acción que garantice no sólo mayores oportunidades de trabajo, sino también mejores resultados en beneficio del esfuerzo que por el desarrollo nacional, hacen los países centroamericanos; en este sentido, una adecuada legislación con la delimitación de responsabilidades contables y financieras de los organismos de integración, está garantizando, al mismo tiempo, una mejor productividad y eficacia en el uso de los recursos.

II. ALCANCES DEL TEMA

En primer lugar, se trata lo que ha sido la Auditoría en el mundo y, especialmente, en nuestro medio, señalando los aspectos que se consideran importantes para promover el desarrollo de la profesión, con un bosquejo histórico de la Legislación Mercantil y Tributaria que ha regido el ejercicio profesional. En dicho bosquejo se hace referencia de lo que es en otros países más desarrollados, el aspecto legislativo, estableciendo comparaciones con nuestro medio. En el mismo se hace mención a ciertos aspectos específicos que, como lo referente a la Legislación de las Sociedades Anónimas, afectan directamente el ejercicio profesional del Contador Público y Auditor; aquellos aspectos que inciden indirectamente sobre el mismo, como las leyes de Fomento Industrial, de Sociedades Financieras y otras.

El Código de Comercio es uno de los instrumentos legales en nuestro país que contiene normas que enmarcan algunos aspectos dentro de los cuales se desenvuelve el ejercicio de la profesión. En este trabajo se ha hecho una breve comparación entre lo que fue la legislación comercial antigua, representada por el Código de Comercio de 1944, y el vigente.

El estudio de la Fe Pública constituye una de las principales consideraciones o modesta sugerencia que se hacen en este trabajo. En este sentido se hace una descripción de lo que representa la Fe Pública para el Notario y lo que representaría para el Contador Público y Auditor en el ejercicio de su profesión. Se señalan algunos lineamientos que deberán seguirse para la legislación de la mencionada Fe Pública.

En este trabajo se hace referencia a una serie de aspectos denominados "Obligaciones y Limitaciones" que debe tener el Contador Público y Auditor. Como podrá observar-

se, estos requerimientos se señalan no como una ley específica, sino quizá como una adición a las normas de Actuación Profesional que actualmente se observan en nuestro medio. Se señala, asimismo, el aspecto referente a los honorarios profesionales, los cuales en muchas oportunidades se ha tratado de regular por medio de un arancel, pero que no ha sido efectivo por la complejidad de los trabajos que abarca el ejercicio de la profesión.

Otro aspecto que se señala en el presente trabajo, constituye el capítulo sobre los instrumentos de integración Económica, la participación del Contador Público y Auditor en los mismos, especialmente en lo que se refiere al cálculo de los costos para las empresas que desean gozar de los beneficios que señalan dichos instrumentos.

En el capítulo referente a las Conclusiones, se esbozan ciertas normas que deberían considerarse para ponerlas en práctica, tomando en cuenta que las mismas, son de carácter mínimo y que la intención es únicamente plantear la situación a fin de que sea objeto de un estudio más profundo y ajustado a la realidad nacional.

III. ANTECEDENTES HISTORICOS

BREVE HISTORIA DE LA CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA EN GUATEMALA

El origen de la Contabilidad y la Auditoría es tan antiguo como el desarrollo de la humanidad. Desde que existieron leyes comerciales y sistemas de manejo de cuentas, se ha empleado para el efecto, métodos que variaron desde los más rudimentarios en la época de los egipcios y babilónicos, hasta la estructura que, durante el siglo XX, se le ha impuesto a la profesión.

En efecto, si nos remontamos a la época anterior a Jesucristo, se localiza el origen de estas disciplinas en Ninive (Babilonia) donde se encuentran leyes comerciales e informes contables alrededor de 3,000 años antes de Jesucristo. En ese entonces, el Perito era el Escriba, que anotaba sobre tabillas las transacciones importantes y las legalizaba suscribiéndolas con su firma. Asimismo, en Babilonia, se contaba con un código que reglamentaba las operaciones comerciales que realizaban. La promulgación de las leyes antes mencionadas, se debe al rey que vivió en tiempos de Abraham y a quien se menciona bajo el nombre de Rey Shinar.

En el antiguo Egipto, se sabe que existía un sistema de Auditoría muy avanzado o completo, y su funcionamiento produjo como resultado el establecimiento de una protección más segura contra el peculado. Parece ser que fue el fisco, el creador del control contable en Egipto. En tiempo de los faraones era muy importante controlar las cosechas, toda vez que constituían el principal objeto imponible. Estaban encargados de esta misión: superintendentes de cuentas, los cuales tenían a su servicio diez supervisores e igual número de selladores, con la facultad de certificar; se acostumbraba el doble de testigos. Estos superintendentes eran colmados de honores cuando conseguían presentar al soberano

cuentas favorables. Los peritos eran quienes anotaban las entradas y salidas de granos que les indicaban los vendedores. Estos peritos educados especialmente en templos, eran considerados como dignos de ocupar los más altos cargos del Estado.

Atenas contaba, alrededor de 300 años antes de Jesucristo, con una institución de vigilancias de las finanzas públicas: El Colegio de Logistas, que fue creado para verificar las cuentas de los recaudadores públicos y exigir responsabilidades a los funcionarios indelicados. Además, existía un Colegio de Revisores (euthynes) compuesto de diez comisarios atenienses, elegidos por el pueblo, y que estaban encargados, con los logistai, de verificar las cuentas de los magistrados que dejaban el cargo.

Es igualmente en Atenas donde, por vez primera, 400 años antes de Jesucristo, prescribía la ley de la Obligatoriedad de publicación de las cuentas de Asociaciones.

En Roma, bajo el régimen de los reyes, la república y el imperio, se prestó muchísima atención al ejercicio, tanto de la contabilidad como de la auditoría, que tuvieron su origen probablemente, en la costumbre establecida por los padres de familia, de llevar cuentas de ingresos y egresos domésticos en un libro llamado "adversaria", que se trasladaba mensualmente a un registro que se conoció bajo el nombre de "codex accepti et depensi". El control de las finanzas públicas era confiado sucesivamente a los cónsules, a los censores y después a los cuestores. Estos fueron en el siglo V verdaderos Ministros de Hacienda, encargados de examinar las cuentas de las provincias y de vigilar el tesoro público. El conjunto de cuentas era sometido a continuación a la aprobación del Senado; más tarde, este control perdió toda eficacia cuando el Estado romano fue abandonado en manos de generales y magistrados corrompidos y viciosos.

Durante la Edad Media, se produce un período de estancamiento en los avances técnicos del control, y no es sino hasta el final de la misma, cuando se comienza a tener un nuevo sistema de control eficaz. Así es que Italia, en esa época, se constituye como la patria de la contabilidad, ya que al comenzar el siglo XIII, Pisa tiene su revisor oficial.

La contabilidad ya es llevada frecuentemente por dos personas distintas. Se comienzan a hacer uso de vocablos que posteriormente se ven perfeccionados; así encontramos que en un libro del Papa Nicolás III se encuentra, junto al saldo que presenta, la mención: "Y está de acuerdo con el libro de nuestro notario".

Este procedimiento se extiende rápidamente pues hay noticias que en Gran Bretaña, en el Ministerio de Hacienda, un libro era llevado por el Tesorero, otro por el Secretario de la Cancillería y un tercero por un representante del Rey. Cada página de uno de los libros, debería de corresponder con las de los otros dos.

Aparte de este tipo de control, existía una verdadera verificación que estaba encomendada a los jueces o barones, o bien a los funcionarios de la corona.

La primera aparición del vocablo AUDITOR se remonta a 1285. Por orden de Eduardo I, todos los servidores, magistrados, chambelanes y otros recaudadores debían llevar cuentas ordenadas. Los defraudadores debían ser, bajo testimonio de los auditores, conducidos a la más próxima prisión del reino. En 1298, el Alcalde y los Concejales de Londres eran nombrados de oficio Auditores.

Debemos así también, buscar los orígenes de las operaciones contables que han dado origen a los registros actuales. Los primeros documentos de una Contabilidad completa por partida doble, están constituidos por los libros de los Her

manos Soranzo de Genes, 1406. El primer tratado de Contabilidad que aparece es en 1494 y está contenido en la obra de Fray Lucas Pacciolo, a quien se le considera como el creador de la Partida Doble, que ha servido de base para toda operación contable.

Dentro de la obra de Pacciolo merecen mención especial los elementos señalados, tales como:

1. Preconiza el empleo de un borrador, un Diario y un Mayor.
2. Divide las cuentas en dos categorías: 1a. las cuentas de inventario: relación de obligaciones, del comerciante y de sus clientes; 2a. las cuentas de disposiciones, que equivalen a las cuentas actuales, en el sentido de que deben permitir establecer la situación exacta del comerciante.

Pacciolo cita además, tres condiciones necesarias para hacer negocios:

- 1a. Poseer grandes disponibilidades;
- 2a. ser un buen interventor contable;
- 3a. observar orden riguroso.

La historia de la profesión de la Contaduría Pública independiente, casi no se encuentra descrita, ya que son pocos los informes que se poseen al respecto.

Del primer Contador Público que existió no se tiene ninguna referencia, pero es probable que se haya encontrado un apto tenedor de libros al servicio de un mercader italiano, allá por los siglos XV o XVI. Dentro de los conceptos que antes existían, del arte de la Contabilidad, el Tenedor de Libros era una persona experta en cuentas y, cuando dedicó sus servicios a más de un cliente, se convirtió en "Contador Público".

Fue en la ciudad de Venecia, en el año de 1581, cuando por primera vez se reconoció como ocupación especializada la de llevar registros de Contabilidad, al organizarse el primer Colegio de Contadores. En ese entonces, quien deseara pertenecer a ese Colegio de Contadores, debería de pasar seis años como aprendiz de un Contador en ejercicio y someterse a un examen. Después de esto se le reconocía como un "Contador Experto", pero dado que los negocios eran tan pequeños y la mayoría administrados por sus propietarios, las funciones del Contador consistían, principalmente, en ayudar a llevar los libros. En aquellos tiempos, la Contaduría Pública era apenas algo más que una teneduría de libros pública.

En el siglo XIX surge el "Perito Tenedor de Libros", cuya labor se concretaba escuetamente a descubrir transacciones fraudulentas y a detectar errores.

La profesión de la Contaduría Pública en los tiempos antiguos carecía de mayor significación y, no fue sino hasta con el desarrollo de la revolución industrial, y en particular de la creación de las "sociedades intuito capital" o corporaciones privadas, primero en Inglaterra y después en los Estados Unidos, que la Contaduría Pública comenzó a tener mayor importancia. Las crisis de los años 1825 y 1830, el desarrollo de la industria, el descubrimiento de la máquina de vapor, la fiebre de los ferrocarriles, contribuyeron en gran escala, a la difusión de la profesión.

Gran número de sociedades, constituidas con diversos fines, se sometieron de buen grado a la intervención de los auditores.

En América, el ejercicio de la profesión se puede considerar relativamente joven, ya que las primeras asociaciones que aparecen están comprendidas a finales del siglo pasado. La primera Asociación de este tipo, es la creada en

los Estados Unidos bajo el nombre de Instituto de Contadores Públicos (1882); posteriormente siguieron otras instituciones tales como la Asociación Americana de Contadores Públicos.

A principios de 1900 el número de personas que se dedicaban al ejercicio de la profesión era todavía bastante reducido. En los Estados Unidos, que ha sido el país en donde se ha producido la mayor concentración de Contadores Públicos, apenas contaba con un número de 243 personas que habían adquirido el derecho de llamarse Contadores Públicos.

Posteriormente, en el año de 1916, se crea el Instituto Americano de Contadores Públicos. El número de personas que se dedicaban a trabajos de esta naturaleza alcanzaba la cifra de 1,000 aproximadamente, y sus servicios consistían principalmente en la auditoría independiente de las cuentas de grandes empresas, aún cuando emprendían algunos trabajos de instalación de sistemas de Contabilidad.

Más tarde, o sea en los primeros cincuenta años del presente siglo, el ejercicio de la Contaduría Pública ha aumentado significativamente. En los Estados Unidos, de 243 que existían en 1900, en 1950 se llega a la cifra de 38,104 con tendencia para el año 1960, de llegar a los 60,000. (1)

En los países de América Latina, el ejercicio de la Contaduría Pública se remonta también a finales del siglo pasado. Así, en la Argentina, en el año de 1892, se fundó el Colegio de Contadores Públicos de la capital. En 1917, siempre en Argentina, se funda el "Colegio de Doctores en Ciencias Económicas", fusionándose más tarde estas dos instituciones bajo el nombre de "Colegio de Doctores en Ciencias

(1) Manual del Contador Público, Tomo I. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Económicas y Contadores Públicos Nacionales". Otras ciudades en donde la profesión de la Contaduría Pública tiene gran relevancia, son: México, Venezuela, Ecuador y, en menor escala, los países del área centroamericana.

A principios del siglo actual empezaron a circular en forma profusa textos y tratados de Contabilidad, que se han multiplicado, superando notablemente aspectos técnicos hasta llegar a nuestros días en los que se encuentra al Contador Público capacitado para hacerle frente a todos los problemas relacionados con el extenso campo de su profesión.

La Contaduría Pública y su Desarrollo en Guatemala

Análogamente al procedimiento descrito, para el desarrollo de la Contaduría Pública en el mundo, se concluye en que los procedimientos de control y fiscalización establecidos en el tiempo de la colonia, dieron origen a lo que posteriormente sería el desarrollo de la profesión del Contador Público.

Las primeras autoridades hacendarias nombradas en Guatemala se realizaron en el año de 1529. Posteriormente, se crearon otros tipos de instituciones, siempre dentro del proceso de fiscalización que se ejercía en Guatemala. Como dato curioso se consigna que en el año de 1603, se estableció en la ciudad de México, el Real Tribunal de Cuentas, quien tendría a su cargo la glosa y revisión de las cuentas de las Cajas de Guatemala.

A principios del siglo XVIII se fundó en el país el "Real Consulado de Comercio de Guatemala", el cual estaba constituido por un Prior o autoridad suprema, dos Cónsules, nueve Conciliadores, un Síndico, un Contador y un Tesorero; se dividía en: Tribunal de Justicia y Junta de Comercio.

Con posterioridad, este Consulado fue substituido, en

1871, por el Ministerio de Fomento. En ese mismo año fue creada una Dirección General de Cuentas de Hacienda, y posteriormente se establecieron las secciones de Contabilidad General y la de Rezagos en el Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas.

El primer Código Fiscal guatemalteco fue promulgado por el Decreto 261 del 17 de junio de 1881. Y así sucesivamente se han ido creando instituciones fiscalizadoras que han originado el desarrollo de la profesión de la Contaduría Pública en nuestro medio.

Sin embargo, el verdadero nacimiento de la profesión del Contador Público está ligado al surgimiento de la Facultad de Ciencias Económicas en el año de 1937, ya que, salvo algunos extranjeros que ejercían la Auditoría en nuestro país, el único guatemalteco que ostentaba el Título de Contador Público era el señor Alfredo Godoy, a quien por acuerdo del Supremo Gobierno de la República se le otorgó -por razones de Estado- y por haber realizado estudios en los Estados Unidos y no existir para entonces, la carrera citada en Guatemala.

Antes de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas, el ejercicio de la Contaduría Pública estaba en manos de compañías extranjeras, las cuales tenían a su servicio a Contadores Públicos de su nacionalidad, pudiendo citar como ejemplos: Nottebohn Hnos., Grace & Co., Central American.

El primer egresado de la Facultad de Ciencias Económicas tuvo lugar en el año de 1943, siendo con este acontecimiento que se abrió, profesionalmente hablando, el ejercicio de la Contaduría Pública en Guatemala.

Al hablar del surgimiento de la Facultad de Ciencias Económicas, es necesario hacer mención de los antecedentes

que dieron origen a la creación de la misma. En efecto la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, fue creada por el Decreto No. 1972 emitido durante la administración del General Jorge Ubico, el 25 de mayo de 1937, y aprobado por Decreto 2270 de la Asamblea Legislativa.

Mediante acuerdo gubernativo emitido por el Ministerio de Educación Pública, el 19 de marzo de 1938, se aprobó el primer plan de estudios de la Facultad y ésta inició formalmente sus actividades el 6 de agosto de 1937, con 30 alumnos inscritos.

Al inicio de la Facultad, los estudios de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, no funcionaban independientes como tal, ya que los planes de estudio de 1937 y 1942 tenían unificadas las carreras, obteniendo los títulos de Economista-Contador Público y Auditor.

Fue hasta el 5 de julio de 1949 cuando por acuerdo de la Junta Directiva de la Facultad, se separaron las dos carreras existentes, habiéndose señalado el 25 de agosto del mismo año, los pensum de estudios de cada una de las carreras indicadas.

Posteriormente, han surgido nuevos planes de estudios, los cuales han tendido a especificar los requisitos mínimos de estudios que debe llenar un estudiante para optar al título de Contador Público y Auditor. Así tenemos que en 1960 se formuló un nuevo plan de estudios, el cual estuvo vigente hasta el año de 1966, año en el cual como consecuencia de la implantación de los Estudios Generales en la Universidad de San Carlos de Guatemala, hubo de reestructurarse el plan de estudios vigente. Nuevamente en el año de 1969 motivada siempre por la supresión de los Estudios Generales, las necesidades de nuevos estudios era cada vez más grande, la Junta Directiva de la Facultad organizó un simposium aca

démico, el cual determinó los nuevos planes de estudios, los cuales están vigentes hasta la fecha.

Como se expresó anteriormente, durante el inicio de la Facultad de Ciencias Económicas, el número de personas que se dedicaban al estudio de las profesiones económico-contables, era muy reducido; sin embargo, la población estudiantil fue creciendo en forma acelerada, contando ya para el año de 1963 con 900 estudiantes, y para los últimos tres años, o sea 1969, 1970 y 1971, influenciado por el desaparecimiento de los Estudios Generales, la población estudiantil alcanzó cifras de más de tres mil alumnos, siendo actualmente la escuela facultativa que cuenta con el mayor número de estudiantes.

El ejercicio de la Contaduría Pública en Guatemala, ha estado y está siempre representado por los siguientes elementos:

- 1) Ejercida por los Contadores Públicos y Auditores egresados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como de las Universidades Privadas que funcionan en el país, debidamente colegiados o profesionales extranjeros incorporados.
- 2) En forma ilegal por los Contadores Privados (Peritos Contadores) bajo el amparo de las leyes ambiguas de nuestro medio, así como por la no existencia de una legislación adecuada.
- 3) Las compañías extranjeras de Contadores Públicos que practican la Auditoría en nuestro medio, valiéndose de subterfugios y bajo el amparo de la extraterritorialidad de su ejercicio.

Como puede observarse, existen muchas personas que se

dedican al ejercicio de la Contaduría Pública en Guatemala, siendo éste uno de los elementos de freno que ha tenido el ejercicio de la profesión por el profesional universitario, ya que al tenor de leyes casuísticas, se realizan trabajos de Auditoría y de Asesoría por personas que no tienen la capacidad técnica ni legal para ejercerla.

IV. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LAS LEYES MERCANTILES Y TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON LA PROFESION

Considero de sumo interés hacer un análisis comparativo de la Legislación que regula el ejercicio de la Contaduría Pública en algunos otros países que, como México y la Argentina, marchan a la vanguardia en el desarrollo de la profesión en América Latina.

Como una premisa, es necesario esbozar, a grandes rasgos, cómo está regulada esta profesión en Guatemala.

El ejercicio profesional de la Contaduría Pública, está garantizado al igual que el de las otras profesiones universitarias, por la Constitución de la República, ya que en sus artículos 101 y 105 señala específicamente la regulación del ejercicio de las profesiones en Guatemala.

Al respecto, el artículo 101 dice textualmente:

"Artículo 101. No se reconocerá oficialmente más grados, títulos y diplomas, que los otorgados o reconocidos por la Universidad de San Carlos de Guatemala y los que expidan las universidades privadas legalmente organizadas y autorizadas para funcionar, salvo lo dispuesto en tratados internacionales. La Universidad de San Carlos es la única facultada para resolver la incorporación de profesionales egresados de universidades o escuelas facultativas extranjeras y para fijar los requisitos previos que al efecto hayan de llenarse, así como para conceder el pase a los certificados de estudios, títulos o diplomas de carácter universitario amparados por tratados internacionales. Los títulos otorgados por Universidades y Escuelas Facultativas Centroamericanas tendrán plena validez en Guatemala, al lograrse la unificación básica de los planes de estudio.

Los títulos o diplomas que no tengan carácter universitario y cuya expedición corresponda al Estado, tienen validez legal. Los diplomas y certificados de aptitud que se hayan expedidos con arreglo a la ley, quedan plenamente reconocidos. No podrán dictarse disposiciones legales que otorguen privilegios en perjuicio de quienes ejercen una profesión con título o que hayan sido autorizados legalmente para ejercerla".

El Artículo 105 señala:

"Artículo 105. La colegiación de los profesionales es obligatoria y tendrá por fines la superación moral y material de los profesionales universitarios y el control de su ejercicio. Los colegios profesionales funcionarán adscritos a la Universidad de San Carlos de Guatemala, a la cual corresponde con exclusividad, aprobar sus Estatutos".

Siguiendo con el aspecto legal que garantiza el ejercicio de la profesión en Guatemala, el Decreto Legislativo número 325 "LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA", en los Artículos 53 y 54 señala:

"Artículo 53. No se reconocen oficialmente más títulos o diplomas de estudio, que los otorgados por el Estado y la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como los obtenidos en universidades y escuelas extranjeras por personas que llenan los requisitos de incorporación fijados por la ley, salvo lo establecido en tratados internacionales. Los títulos expedidos por universidades centroamericanas tendrán validez oficial en la República, al unificarse los planes y programas de estudios".

El artículo 54 señala: "El Estado reconoce los títulos de los profesionales egresados de universidades de otros países que en virtud de tratados internacionales, hubieren ob-

tenido u obtuvieren autorización legal para ejercer la profesión en la República".

El Decreto número 332 "LEY DE COLEGIACION OBLIGATORIA" establece:

"Artículo 1o. Se establece la colegiación oficial obligatoria para el ejercicio de las profesiones universitarias, bajo la dirección de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Artículo 2o. Por colegiación se entiende la asociación de graduados universitarios de las respectivas profesiones, en entidades oficiales representativas.

Artículo 4o. Deben colegiarse:

- 1o. Los profesionales egresados de las escuelas facultativas de la Universidad de San Carlos de Guatemala;
- 2o. Los profesionales incorporados a la misma; y
- 3o. Los profesionales egresados de otras universidades que, de conformidad con pactos internacionales, hayan obtenido u obtengan autorización legal para ejercer la profesión en el país.

Artículo 5o. Para el ejercicio de las profesiones universitarias se necesita la calidad de colegiado activo".

De lo anteriormente manifestado se puede deducir que las calidades y condiciones para el ejercicio de las profesiones, están estipuladas en los reglamentos y leyes expuestos anteriormente y, por lo tanto, correspondería a los que llenen los requisitos mencionados, únicamente el ejercicio de las profesiones.

Los Estatutos del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, señalan en su artículo 2o., que: Para el desempeño de cargos que exijan las calidades de Econo—

mistas o de Contador Público y Auditor, y para el ejercicio de estas profesiones, de acuerdo con las leyes y reglamentos, es necesario estar inscrito como miembro activo del Colegio, en el libro respectivo, sin perjuicio de llenar y cumplir las prescripciones establecidas por las leyes.

Estipula, asimismo, como función específica del Colegio: Defender y proteger el ejercicio de las profesiones de Economista y de Contador-Auditor Público, en todas sus ramas.

De lo anteriormente expuesto se concluye que es categórico el señalamiento que la ley hace en cuanto al ejercicio profesional universitario, al garantizarlo a través de la ley fundamental de la nación y por otras leyes que, sin ser específicas reguladoras del ejercicio profesional, ejercen jerarquía sobre el mismo, tal es el caso de los Códigos Civil y Penal, que fijan sanciones para aquellos que, sin tener calidad legal, ejercieren una profesión, llegando a castigar con prisión correccional a aquellos que procedieren en la forma antes mencionada.

El Código Civil también estipula que las personas que, sin tener título facultativo o autorización legal, prestaren servicios profesionales, además de incurrir en las penas respectivas, no tendrán derecho al cobro de honorarios y serán responsables de los perjuicios que causaren.

Adicionalmente, se puede señalar que la ley de Extranjería, en cierta forma protege el ejercicio profesional de los nacionales, ya que se condiciona el ejercicio de compañías y profesionales extranjeros, a llenar los requisitos de incorporación que señale la Universidad de San Carlos de Guatemala, o bien en los tratados, con la salvedad que podrán ser ejercidas las profesiones para las cuales no hubiere capacidad de impartirse en nuestro medio.

Lo antes expuesto constituye una medida proteccionista del ejercicio de la Contaduría Pública, particularmente de los profesionales guatemaltecos.

Sin embargo, dentro del tema que se está desarrollando juegan papel importante todas las leyes de carácter fiscal o mercantil que tengan incidencia o que requieran el concurso de un profesional de la Contaduría Pública.

Es oportuno observar que dichas leyes no son exclusivas para ser aplicadas a los Contadores Públicos y Auditores, pues en las mismas no se hace distinción en quién deba de desarrollar tal o cual función, pero otras sí concretizan los aspectos legales que involucren a los aspectos contables, así como a los procedimientos de Auditoría.

Cabe mencionar que desde la antigüedad se han emitido leyes fiscales y mercantiles como reguladoras del ejercicio de la Contabilidad y de la Auditoría, las cuales eran encomendadas para su cumplimiento a personas muy calificadas.

Dentro del aspecto de legislación en materia de Auditorías Fiscales, puede hacerse mención de las siguientes leyes y reglamentos:

Decreto por medio del cual la Asamblea Nacional Constituyente establece con fecha 24 de junio de 1823, el Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas.

Posteriormente han surgido una serie de Decretos y Leyes relacionados con las Auditorías Fiscales, dentro de los cuales se puede citar:

- a) El Decreto 1543, Ley sobre el Registro e Impuesto de Sociedades Lucrativas por Acciones, señala que las sociedades, compañías y demás empresas que tengan por objetivo el lucro, deberán obtener autorización del Gobierno a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Señala asimismo, que como requisitos principales para su inscripción en el Registro, deberán presentar: 1) copia certificada de la escritura de Sociedad y de los estatutos aprobados; 2) Documento auténtico en que conste la verificación del capital

social; 3) Relación del domicilio de la sociedad, así como de los nombres y demás generales del Director o Gerente de la misma y de los miembros del Consejo de Administración, y 4) Firma del apoderado, Gerente o representante legal de la empresa.

b) El establecimiento de una Dirección General de Cuentas de Hacienda. (23 de diciembre de 1871).

c) En 1878 se establecen las Secciones de Contabilidad General y de Rezagos en el Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas.

d) Con fecha 17 de junio de 1881 fue promulgado el Código Fiscal de Guatemala.

e) El 6 de agosto de 1927 es creado el Departamento de Presupuesto, el que funcionaría adscrito al Ministerio de Hacienda y vendría a substituir en sus atribuciones a la Dirección General de Cuentas.

f) Por Decreto No. 1,299 se establece el sistema de Contabilidad General de la Nación, el cual fue modificado por el Decreto Presidencial No. 322.

g) Se establecen las normas para las autorizaciones de libros de Contabilidad y de otros registros de oficinas públicas sujetas a la fiscalización de la Contraloría General de Cuentas (Decreto No. 2,084).

h) Por Decreto No. 2,406 del 19 de julio de 1940, se implantó la Contabilidad Agrícola para instituciones de Crédito.

i) El Decreto 2450 que norma los principios que deben observar los Contadores y Tenedores de Libros, señala en su artículo 1o., que los Contadores y Tenedores de Libros quedan obligados a exigir la documentación concerniente a las anotaciones y partidas que deben asentar en los libros y registros de Contabilidad, debiendo dichos documentos ajustarse a las formalidades de ley.

j) El 6 de noviembre de 1942 se emitió el Decreto Gubernativo número 3,000 por medio del cual se crea la "Ley Re-

glamentaria del Departamento Monetario y Bancario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

k) La Contraloría del Impuesto sobre Utilidades surge como una disgregación del departamento Monetario y Bancario. Dentro del Decreto No. 25 de la Junta Revolucionaria, en el cual se separa a la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades, se fija los campos de acción que deberán desarrollar cada una de las dos instituciones formadas.

l) Posteriormente, por decreto No. 215, Ley Orgánica del Banco de Guatemala, fue creada la Superintendencia de Bancos, la cual funcionaría como entidad fiscalizadora de las instituciones bancarias, de las compañías de seguros, de las asociaciones mutualistas, de las cooperativas y de las instituciones de fianzas.

m) El Departamento de Control de Compañías de Seguros y Similares fue creado por Decreto No. 403.

n) Finalmente, aparece en materia de Auditoría Fiscal, la promulgación de la "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA". Dicha ley fue creada por el Decreto No. 1,559, el cual fue modificado por el Decreto Ley No. 229. También cabe mencionar el Decreto No. 552, Ley de Presupuesto, el cual ha venido a regular el funcionamiento de todas las instituciones del Estado.

Dentro de la legislación reguladora del funcionamiento de la Empresa Privada en nuestro medio, podemos hacer mención de lo siguiente:

El Código de Comercio fue promulgado por primera vez en julio de 1877, al cual se le llamó el Código de Barrios. Este Código fue posteriormente modificado por el Decreto Gubernativo del 15 de septiembre de 1942, el cual se adicionó por el Decreto del Congreso No. 314 y por el Código de Notariado de fecha 30 de noviembre de 1946.

Desde esa fecha se mantuvo vigente el Código de Comercio y no fue sino hasta el año de 1970, a través del Decreto 2-70 del 28 de enero de 1970, cuando el Congreso de la República aprobó el nuevo Código.

Otro tipo de legislación, en cuanto al funcionamiento de las empresas o instituciones privadas, lo constituye la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades, la cual, como se mencionó anteriormente, se separó del Departamento Monetario y Bancario, iniciando sus actuaciones en forma independiente aunque bajo la supervisión del Ministerio de Hacienda.

Como funcionalidad principal de la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades, puede mencionarse que era la reguladora de todos los Decretos y Leyes Mercantiles, habiéndose trasladado a ella todos los aspectos que anteriormente funcionaban aisladamente. Por medio del Decreto No. 19 de la Junta de Gobierno, se trasladó a la Contraloría los registros mercantiles y patentes de comercio. Asimismo, fue trasladado el registro de empresas accionadas y, por medio del Decreto Presidencial No. 468 y 1,147 del Congreso, el cual establece qué Ministerios darán autorización a las compañías extranjeras para que funcionen en el país.

La Contraloría del Impuesto sobre Utilidades fue creada con la finalidad exclusiva de fiscalizar a las instituciones privadas, o sea a aquellas que obtenían un beneficio de la explotación de un negocio, industria o fábrica, ya que por medio de ella se establecía los requisitos que deberían de llenarse para poder funcionar. Era en esta Dependencia en donde deberían presentarse los Estados Financieros de todas las empresas lucrativas.

Paralelamente al funcionamiento de la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades, se cita la Ley de Papel Sellado y Timbres, la cual fue creada por Decreto Legislativo número 1,831, habiéndose regulado su funcionamiento por el Reglamento de la misma, promulgado por Acuerdo Gubernativo de fecha 29 de junio de 1964. En este reglamento, en el capítulo VI se señala en su artículo 32, que están obligadas al pago del Impuesto de Papel Sellado y Timbres, todas aquellas instituciones o personas, sea cual fuere su naturaleza, siempre que obtuvieren ingresos por la explotación de sus empresas o bien por la prestación de sus servicios.

Señala también dicho reglamento, en su artículo 33, que el Impuesto por servicios profesionales que se presten habitualmente, se pagarán en forma optativa, ya sea en efectivo con base en la declaración Jurada Trimestral, o bien extendiendo recibos o facturas de libros, talonarios numerados y autorizados, a los que se adherirán los timbres correspondientes al valor del documento, los cuales serán debidamente cancelados.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, creada por Decreto Legislativo No. 1,559 y regulada por el Decreto Ley No. 229, substituyó a la Ley del Impuesto sobre Utilidades y, a la vez, a la Contraloría del Impuesto sobre Utilidades.

Esta ley sentó las bases, a través de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, para la fiscalización tanto de las empresas o instituciones como de las personas individuales. Esto significa, como es sabido, la fiscalización sobre los ingresos obtenidos, tanto por las personas naturales como las jurídicas que implica la presentación de una Declaración Jurada de la Renta producida en los períodos de imposición, señalando para el efecto los términos máximos que podrán utilizarse para cumplir con el mencionado requisito.

Dicha ley señala que la encargada de la Fiscalización y Administración del Impuesto creado, corresponde a la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, por lo tanto son fiscalizadas por la mencionada institución las personas individuales o jurídicas, que obtengan ingresos objeto de gravamen. Se excluye de esta disposición a las entidades bancarias y a las instituciones de seguros, las cuales, por delegación, corresponde a la Superintendencia de Bancos su fiscalización.

Esto indica que la Dirección General del Impuesto sobre la Renta posee la capacidad legal para darle la inter-

pretación más adecuada a todos los aspectos involucrados dentro de este aspecto. El control y ejecución de los demás impuestos que actualmente pesan sobre las personas, están a cargo de las Direcciones Generales de Rentas y Aduanas.

La representación de la Dirección General está encomendada a un Director, el cual tiene las funciones, atribuciones y deberes que le señala la ley, actuando siempre en representación del Organismo Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda.

El nombramiento del Director y Sub-Director emana del Poder Ejecutivo, señalando como requisitos para optar a dichos cargos, los siguientes:

- 1o. Ser guatemalteco natural;
- 2o. Ser Contador Público-Auditor, Economista o Perito Contador, legalmente reconocido;
- 3o. Tener por lo menos 5 años de ejercicio profesional.

Para el cumplimiento de sus atribuciones, tanto el Director como el demás personal que labore en la Dirección General, deberán contar con el apoyo y colaboración de los funcionarios e instituciones de carácter público. A las personas que laboran dentro de la institución, les está vedado ser Directores, Gerentes, Administradores o miembros del personal de las personas o entidades sujetas a la Auditoría de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta.

Señala la ley, que la responsabilidad de los asientos y operaciones contables, así como las deficiencias en la Contabilidad y que motiven omisiones de impuestos, estará a cargo de los Contadores, quedando únicamente exceptuados de responsabilidad, en aquellos casos de reparos por ajustes a las rentas imponibles.

Asimismo, señala que tienen capacidad para certificar Estados Financieros:

- a) Todas las personas que, llenado los requisitos legales, hayan sido inscritas en el Registro respectivo, a cargo de la ex-Contraloría del Impuesto sobre Utilidades; y
- b) Todas las personas que se inscriban en lo sucesivo, en virtud de haber obtenido título universitario u oficial, o incorporación que las faculte para ejercer la profesión de Contador Público y Auditor o Perito Contador.

Expresa también la ley del Impuesto sobre la Renta que la Fiscalización de las personas jurídicas estará a cargo de la Dirección General, especificando para el efecto, los trámites que deberán llenar, tanto las personas jurídicas guatemaltecas accionadas, como las no accionadas. Hace alusión también a los trámites que deberán llenar las empresas extranjeras para poder funcionar dentro del país.

LEYES COMPLEMENTARIAS

Adicionalmente a las leyes anteriormente enumeradas, existen otras leyes de carácter fiscal o mercantil y las cuales por su naturaleza y contenido, llevan implícita jerarquía sobre el ejercicio profesional del Contador Público.

Se menciona dentro de estas leyes a la Ley de Fomento Industrial, la cual fue creada por el Decreto No. 1,317 del Congreso de la República.

En esta ley juega un papel muy importante el Contador Público y Auditor, ya que, dentro de las estructuras señaladas, se exigen ciertos tipos de estudios y de condiciones que están íntimamente ligadas al ejercicio profesional. Como por ejemplo, los requisitos que se indican para las empresas

que deseen acogerse a los beneficios de la mencionada ley, figuran los siguientes: Monto y Composición del Capital, indicando el origen si es nacional o extranjero; región del país donde se proyecta establecer la empresa, planes de inversión, cálculos relativos a producción, costos, ingresos y utilidades estimadas, valores estimados de los bienes que se importarán durante los primeros años, etc.

Otra ley que se puede mencionar es la Ley de Sociedades Financieras promulgada por Decreto Ley No. 208. Esta ley especifica que las sociedades financieras son instituciones bancarias, las cuales actúan como intermediarias financieras especializadas, promoviendo la creación de empresas productivas, o bien, promoviendo el mejor desarrollo de otras instituidas, ya sea adquiriendo acciones de las empresas o bien proporcionándoles créditos para su organización, ampliación, transformación o fusión, todo ello condicionado a la promoción del desarrollo y diversificación de la producción.

La función que desarrolla el profesional de las Ciencias Económicas, dentro de este tipo de sociedad, está fundamentada en las atribuciones de las mismas, así: llevar a cabo la organización, ampliación, transformación y fusión de sociedades; emitir por cuenta propia, títulos, valores que tengan por objeto obtener recursos del público, a fin de estimular las operaciones para las cuales fueron creadas; otorgar créditos para el financiamiento de proyectos cuya inversión de carácter productivo vaya a realizarse en Guatemala; financiar investigaciones científicas, que contribuyan al desarrollo de nuevas actividades productivas, etc.

COMPARACIONES CON LEGISLACIONES DE OTROS PAISES

El proceso de fiscalización en países como México y Argentina, son similares a las que se proceden en nuestro

país, pues en ambos países existen instituciones de carácter estatal encargadas de revisar las operaciones contables de las empresas. En la ciudad de México, por ejemplo, funciona la Dirección del Impuesto sobre la Renta. En la República de Argentina todas las personas jurídicas están sujetas al control de una entidad denominada "Inspección General de Personas Jurídicas".

La misma desempeña funciones similares a las estipuladas en el Registro Mercantil de Guatemala, cuyas atribuciones principales son: aprobar los contratos constitutivos y sus reformas, así como autorizar su funcionamiento cuando corresponda. Deberá controlar toda variación de Capital, así como la disolución y liquidación de las sociedades. Sin embargo, la Ley Orgánica de la Inspección General de Personas Jurídicas, está orientada a regular el funcionamiento de empresas cuyo capital sea de cinco millones de pesos, y de aquellas empresas o sociedades que, por su carácter especial, tengan que ser sujetas a fiscalización especial. Sin embargo, el Registro Mercantil creado en Guatemala, contempla la inscripción de todas las personas cuyo capital exceda de dos mil quetzales.

Así también, constituyen sujeto de inscripción en el Registro Mercantil, todos los demás aspectos que, sin señalar montos de capitales o de transacciones, tengan el carácter de mercantil, tales como modificaciones en las escrituras constitutivas de las sociedades mercantiles, la prórroga de su plazo, así como la disolución o transformación de las mismas. También deberá inscribirse los nombramientos de administradores de las sociedades de factores y el otorgamiento de mandatos por cualquier comerciante, etc.

El Registro Mercantil estará a cargo de un Registrador, quien deberá ser un Abogado y Notario, colegiado activo, guatemalteco natural y con cinco años de ejercicio profesional, siendo el nombramiento emitido a través del Ministe-

rio de Economía. A este respecto la Legislación Argentina señala que la Inspección General de Personas Jurídicas estará integrada por un cuerpo de Inspectores, exigiendo para el efecto, que los mismos sean mayores de edad y tener título habilitado de Abogado, Doctor en Ciencias Económicas, Contador o Actuario, siendo el Inspector General quien tendrá la responsabilidad de actuaciones.

En cuanto a los aspectos normativos de las sociedades, considero que debe hacerse mención en este trabajo de la fiscalización de las sociedades, especialmente las anónimas, en las que, para su fiscalización, se cita que la misma será ejercida por los Auditores o Comisarios, quienes tendrán atribuciones específicas.

En relación a este aspecto, la Legislación Mexicana dice que la fiscalización de las sociedades anónimas está encomendada a los Comisarios especificando que podrán ejercer la función de tal, todas las personas que estén habilitadas para ejercer el comercio, sean o no accionistas, señalando como excepciones a los empleados de la sociedad y a los parientes de los administradores. Esta excepción señalada por la Legislación Mexicana está basada en la independencia que debe de tener el Comisario para vigilar y censurar libremente la actuación de los administradores.

En relación a este señalamiento legal, el Profesor Roberto L. Mantilla Molina, autor del Texto de Derecho Mercantil, hace una seria censura al hecho de que no exija ningún requisito técnico para desempeñar la función de Comisario, ya que considera que sus funciones son eminentemente técnicas. Expone el autor que cuando la fiscalización no recaiga o no la desempeñe una institución fiduciaria, que la misma sea hecha por una persona con título de Contador Público.

Considera, asimismo, el autor referido, que en la forma

en que está constituido el Comisariado en la República Mexicana, es una institución inútil, que señala que en la práctica el Comisario tiene parentesco con los administradores y, que por lo tanto, sólo se limita a firmar lo que se le pone enfrente y a cobrar sus honorarios. Señala, asimismo, que por lo general carece de capacidad técnica y de la independencia necesaria para el debido desempeño de su cargo. Este hecho lo condiciona el autor fundamentalmente a la situación de que los Comisarios sean nombrados por la mayoría de los accionistas, en la misma forma que los administradores. Con ello se está nombrando a una persona de confianza de ellos y no a la que les fiscalice, dándose el caso de que a veces se nombran Comisarios únicamente por llenar el requisito legal.

Es por ello que el autor Mantilla Molina hace la sugerencia de que si persiste la situación, lo más indicado sería el desaparecimiento de los Comisarios o bien establecer una regulación que estipule que, para garantía de su funcionalidad, esta Comisaría sea hecha por un Contador Público o bien que el mismo sea nombrado por las minorías.

En cuanto a la función de los Comisarios, la Legislación Mexicana señala los mismos requisitos establecidos en la legislación guatemalteca, únicamente variando en lo que se refiere a la "Vigilancia Ilimitada y en cualquier tiempo de las Operaciones de la Sociedad".

Otra diferenciación lo constituye la exigencia que hacen a los Administradores de presentar un Balance de Comprobación mensual de todas las operaciones realizadas.

Otro aspecto que indica la Legislación Mexicana en cuanto a la Comisaría que cumplen las personas que están nombradas para el efecto, lo constituye la obligatoriedad que tienen de revisar los Balances de la Sociedad, junto con los documentos que justifiquen la formulación del mismo y

un informe sobre la marcha de los negocios de la Sociedad. Los Comisarios después de haber efectuado la revisión, deberán rendir dictamen sobre el Balance, dentro de un plazo que se señala de 15 días.

Sin embargo, a este respecto, el artículo 425 del Código Mexicano señala que "Los Balances Generales de las Sociedades deberán ser comprobados por un Contador Público titulado, si se posee un capital social no menor de cien mil pesos y su pasivo exceda a su capital social, más las reservas de capital, o bien si una sola persona es titular de más del noventa por ciento del capital social, cualquiera que sea el monto de éste".

Como se mencionaba anteriormente, la función de Comisaría debe tener como principal objetivo la independencia de criterio para accionar, de ahí que se confundan en ciertas oportunidades su función con la del Auditor Independiente. Al respecto, el Instituto de Contadores Públicos Mexicanos sostuvo una controversia a finales del año de 1960 sobre la posibilidad de que se ejercitaren simultáneamente las funciones de Comisario y de Auditor Independiente, sosteniéndose el criterio de que las funciones del Auditor Externo y las del Comisario son similares, especificando únicamente como diferencia, el hecho de que la Auditoría Externa es más detallada y más continua que la que desarrolla el Comisario.

El hecho de lo analítico que sea una Auditoría, es lo que diferencia la función de uno y de otro, ya que considero que la principal diferencia lo constituye la independencia de criterio con que actúa el Auditor Independiente, la cual está limitada para el Comisario. El autor mexicano señala como un hecho censurable el nombramiento para realizar Auditorías Externas a una persona que estuviere desempeñando el cargo de Comisario, no así el que a una persona que estuviere desempeñando la función de Auditor, fuera nombrada como Comisario.

Volviendo al aspecto señalado anteriormente en cuanto al pago de impuestos por actividades lucrativas de los profesionales, cabe señalar como información adicional, que en la República Argentina, bajo la Ordenanza del año de 1969, en su artículo 130 se estipula: Quedan exentos del pago del impuesto a las actividades lucrativas "El Ejercicio de Profesiones Liberales Universitarias no organizado en forma de Empresa".

La aplicación de la referida excepción se hará en los casos en que no prive lo siguiente:

- 1o. Que el profesional con título universitario desarrolle su actividad asociado a otro u otros profesionales con título universitario, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la entidad creada para el desarrollo de su cometido.
- 2o. Que el profesional universitario actúe con otros profesionales y/o personal idóneo que desarrollen su cometido en cualquiera de los campos que constituyen la actividad específica del responsable.
- 3o. Que el ejercicio profesional se complemente con otras prestaciones y/o negocios y esa actividad conjunta, por su naturaleza y de acuerdo con los usos y costumbres comerciales, deba considerarse como unidad económica o de negocio.

V. EL CODIGO DE COMERCIO VIGENTE Y SUS INCIDENCIAS EN EL EJERCICIO DE LA PROFESION

Antes de analizar las incidencias que el nuevo Código de Comercio ejerce sobre el ejercicio de la profesión en nuestro medio, es necesario hacer una pequeña historia de la forma en que se ha regulado la legislación comercial en Guatemala. El primer Código de Comercio que existió en Guatemala fue promulgado en tiempos del General Justo Rufino Barrios, en el año de 1877. Dicho Código se componía de los siguientes libros:

DISPOSICIONES GENERALES: bajo este título se explica el objeto del Código de Comercio y se determinan los negocios de su competencia. Al respecto, el artículo primero del mencionado Código dice: El Código de Comercio tiene por objeto establecer los derechos y obligaciones de los comerciantes, que versen sobre operaciones de su profesión, los que adquieran o contraigan los que no son comerciantes, respecto a especulaciones comerciales y los que resulten de contratos exclusivamente mercantiles.

LIBRO PRIMERO: estaba orientado hacia la definición de lo que era un comerciante, así como las funciones que desarrollaba. La definición de los Agentes del Comercio con detalle de sus obligaciones.

LIBRO SEGUNDO: se basaba en los contratos mercantiles, sus formas y efectos.

LIBRO TERCERO: regulaba todo lo concerniente al comercio marítimo.

LIBRO CUARTO: trataba lo relativo a las quiebras.

LEY DE ENJUICIAMIENTO: contemplaba la organización

de los tribunales de Comercio, su jurisdicción. Normas generales para los Jueces acerca de la manera de proceder en juicio verbal o escrito, según la importancia pecuniaria del negocio que se ventilaba.

Este Código fue adicionado por el Decreto Gubernativo No. 208 del 9 de abril de 1878 y modificado por Decreto Gubernativo No. 2,946 del 15 de septiembre de 1942, habiendo entrado en vigor el 1.º de enero de 1943, bajo la administración del General Jorge Ubico. Como ya se indicó, este Código es similar al anterior, únicamente con las adiciones apuntadas y por el Decreto del Congreso No. 314, Artículos 46, 47 y 48 del Código de Notariado, de fecha 30 de noviembre de 1946.

Consta de los siguientes libros:

LIBRO PRIMERO: negocios Mercantiles, Comerciales y Agentes de Comercio.

LIBRO SEGUNDO: contratos de Comercio en general, sus formas y efectos.

LIBRO TERCERO: del Comercio Marítimo.

LIBRO CUARTO: de las Quiebras.

Este Código se mantuvo por espacio de varios años y no fue sino hasta principios de 1970, cuando se puso en vigor el nuevo Código de Comercio que, con algunas modificaciones, regula en mejor forma las leyes mercantiles de Guatemala. Considero conveniente hacer unas comparaciones entre lo que señalaba el antiguo Código y el actual:

En primer término se puede considerar que en el Código de Comercio antiguo, dentro del aspecto de constitución de sociedades, reconoce a los negocios en participación como

una forma de sociedad, mientras que el nuevo Código los excluye de la misma, manifestando que estos no están sujetos a ninguna formalidad.

Otro aspecto lo constituye el señalamiento hecho por los Códigos en cuanto a inscripción de sociedades. El Código de Comercio antiguo señalaba que: "El Testimonio de la escritura de constitución de la sociedad, debía ser presentado dentro de los ocho días siguientes a su otorgamiento, al registro de Personas Jurídicas del Departamento respectivo o en el Registro Civil de Cabeceras Departamentales".

El nuevo Código señala que: "El testimonio de escritura constitutiva, el de ampliación y sus modificaciones, deberá presentarse al Registro Mercantil, dentro del mes siguiente a la fecha de la escritura".

Cabe señalar también, que en el antiguo Código se estipulaba que los cónyuges no pueden celebrar, entre sí, con tratos de sociedad que implique la formación de una persona jurídica. Mientras que, en el nuevo Código se señala que: "Los cónyuges pueden constituir entre sí y con terceros, sociedad mercantil".

La duración de una sociedad estará sujeta al propósito u objeto para el cual fue creada, es decir que su duración estará sujeta al tiempo necesario para su funcionamiento. Ahora bien, el antiguo Código señalaba para las sociedades accionadas que, tanto la fijación del plazo, como su fijación convencional, no podrán exceder de cincuenta años. Mientras que el nuevo Código especifica que las sociedades mercantiles podrán constituirse para plazo indefinido.

Cualquier prórroga de sociedad deberá formalizarse antes de que haya concluido el término de duración. Cuando ésta no se produzca en la forma antes mencionada, los Códigos antiguo y nuevo, señalan lo siguiente:

ANTIGUO: "Si vencido el plazo de la sociedad no se hubiere otorgado la prórroga y llenado los requisitos prescritos en el presente capítulo, la sociedad deberá entrar en liquidación y podrá pedirla cualquiera de los interesados".

NUEVO: "Sin embargo, dicha prórroga podrá formalizarse después de expirado el plazo, en cuyo caso los acreedores personales de los socios, cuya acreeduría conste en título que llene los requisitos de ejecutivo, gozarán de un término de treinta días, contados desde la última publicación, para protestar la prórroga. Igual derecho tendrán los acreedores de la sociedad".

El nuevo Código contempla la capitalización de la Reserva legal, siempre que la misma exceda del 15% del capital, al cierre del ejercicio inmediato anterior. El antiguo Código no señala nada al respecto.

Estas son las principales variaciones que pueden encontrarse en lo que respecta a las sociedades en general; ya que específicamente dentro de cada tipo de sociedad, aparecen algunas variaciones que podrían resumirse en la siguiente forma: en la Sociedad Colectiva, el nuevo Código, a diferencia del anterior, señala la responsabilidad subsidiaria de los socios.

En las Sociedades en Comandita Simple, no se observa mayor variación en cuanto a lo que señalan los Códigos antiguo y nuevo. Dentro de estas pequeñas variaciones podrían señalarse los cambios de denominación de los socios, ya que mientras en el Código antiguo se les denomina como Comanditarios y Gestores, en el nuevo se les da los nombres de Comanditarios y Comanditados.

Otro aspecto que cabe mencionar, es lo estipulado en el artículo 75 del actual Código y que no contemplaba el antiguo. Dice el artículo 75: "Si para los casos de muerte o

incapacidad del socio-administrador, no se hubiere determinado en la escritura social, la forma de substituirlo y la sociedad hubiere de continuar, podrá un socio Comanditario, a falta de otro comanditado, desempeñar interinamente los actos urgentes o de mera administración, durante un plazo que no podrá exceder de un mes contado desde el día en que la muerte o incapacidad hubiere ocurrido.

En la Sociedad de Responsabilidad Limitada, al igual que en la Comandita Simple no señalan mayores variaciones de un Código a otro, ya que las estipulaciones en cuanto a razón social, número de personas que la constituyen, etc., ha quedado igual. Únicamente podríamos señalar como diferencia, el hecho de que el antiguo Código señalaba en el artículo 450, que el Socio Industrial no responde a las pérdidas aun cuando excedan del capital social. El nuevo Código no reconoce la existencia del socio industrial.

Otro aspecto que contempla el nuevo Código y que no es señalado por el antiguo, lo constituye el artículo 84 que dice: Cualquier persona extraña a la sociedad, que haga figurar o permita que figure su nombre en la razón social, - responderá de las operaciones sociales hasta por un monto de la mayor de las aportaciones.

Por ser la Sociedad Anónima la más importante dentro de la estructura social de nuestro medio, es oportuno comparar las variantes de los Códigos en referencia.

Así, el Código de Comercio antiguo no ofrecía garantías para los accionistas o inversionistas, dando lugar en determinadas circunstancias a manejos anómalos, pues en lo relativo a la suscripción de acciones, determinaba que los fundadores debían mantener abierta al público la suscripción de éstas.

En el nuevo Código se flexibiliza el aspecto relativo al

funcionamiento de la Sociedad Anónima, ya que el antiguo Código estipulaba que debería obtenerse autorización para funcionar por parte del Ministerio de Gobernación, mientras que el nuevo, se circunscribe únicamente al Registro Mercantil.

También en el nuevo Código se ofrece una mayor seguridad para los accionistas y para terceros. Sobre el particular el artículo 92 establece: Las aportaciones en efectivo deberán depositarse en un Banco a nombre de la Sociedad y en la escritura constitutiva el Notario deberá certificar este extremo. En cuanto a las asambleas generales de accionistas, el antiguo Código estipulaba que las mismas deberían realizarse ordinariamente cada seis meses, mientras que el nuevo Código estipula que la Asamblea ordinaria se reunirá por lo menos una vez al año, dentro de los cuatro meses que sigan al cierre del ejercicio social y también en cualquier tiempo en que sea convocada.

En el aspecto referente a las acciones, el nuevo Código contempla algunas variaciones en cuanto a lo estipulado por el Código antiguo, comenzando estas desde la redacción de los títulos de las acciones, ya que el nuevo Código se contrae más a exigir los requisitos que están generalizados para los demás países. Por ejemplo, se exige como requisito determinar los derechos y obligaciones particulares de la clase a que corresponden y un resumen inherente a los derechos y las obligaciones de las otras clases de acciones, si las hubieren.

Siempre dentro del aspecto de las acciones, podemos señalar que el nuevo Código señala la optatividad de los accionistas en cuanto a los títulos nominativos o al portador. Esto se contemplaba en el antiguo, pero, únicamente para el socio capitalista, limitando al socio industrial, el cual sólo podría obtener acciones nominativas.

En la transferencia de títulos provisionales, el antiguo Código estipulaba que el cedente y el cesionario quedaban obligados solidariamente al pago del valor íntegro de la acción, mientras que el nuevo Código limita esa solidaridad a un período de tres años.

En el artículo 111 del Código vigente se señala que las sociedades sólo podrán adquirir acciones propias en caso de exclusión o separación de un socio, siempre que tenga utilidades y reservas excluyendo la reserva legal. Si el total de éstas no fuere suficiente para cubrir el valor de las acciones a adquirir, deberá procederse a reducir el capital. Asimismo, señala que sólo se podrá disponer de las acciones que la sociedad adquiriera conforme lo estipulado, para lo cual no podrá distraer fondos de otros rubros, y además, deberá contar con la autorización de la Asamblea General, pero, en ningún caso podrá ser menor que su precio de adquisición.

Los derechos que otorguen las acciones así adquiridas, quedarán en suspenso, mientras ellas permanezcan en poder de la sociedad, y si en un plazo de seis meses la sociedad no ha logrado la venta de las mismas, deberá reducir su capital.

Otro aspecto importante que contempla el nuevo Código, y que no estaba señalado en el antiguo, lo constituye el hecho de las amortizaciones de las acciones, señalando al efecto que: Sólo podrán amortizarse acciones íntegramente pagadas. Si la amortización es para reducir el capital, deberá ser acordada por la Asamblea General, previa la formulación de un Balance General, para determinar el valor, en libros, de las acciones. La amortización de acciones contemplada en la escritura social, se hará en las condiciones que señale dicho instrumento, y si no estuviere regulada, se hará en la forma que determine la Asamblea General extraordinaria, al resolver sobre la reducción de capital, y la designación de las acciones a amortizarse se hará por sorteo ante Notario.

FISCALIZACION

Esta parte del Código es la que más tiene relación con el presente trabajo, ya que en el mismo están señaladas las funciones que desarrolla el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría.

Debe señalarse que, siendo la fiscalización uno de los factores más importantes en el desarrollo de una sociedad, en el nuevo Código se contempla ésta en forma de autocontrol y vigilancia, lo cual significa un tímido logro que el antiguo Código no contemplaba. Así se señalan como aspectos importantes, el derecho que tienen las minorías o intereses minoritarios de convocar a Asambleas Generales cuando se trate de distribución de utilidades, o bien solicitar judicialmente, la convocatoria a Juntas Generales en los casos necesarios. Otro derecho consiste en que los accionistas o personas delegadas, puedan examinar la Contabilidad, los documentos sociales, así como la situación de la política económica financiera de la Sociedad.

Por considerarlo de importancia, se presenta en este trabajo una copia literal de lo estipulado por el Código actual en relación al capítulo de Fiscalización, procediéndose al final a hacer los comentarios necesarios a dicho capítulo.

Artículo 184: (Quienes Fiscalizan). Las operaciones sociales serán fiscalizadas por los propios accionistas, por uno o varios Contadores o Auditores, o por uno o varios Comisarios, de acuerdo con las disposiciones de la escritura social.

Artículo 185: (Designación). Los Contadores, Auditores o los Comisarios, deberán ser designados por la Asamblea Ordinaria anual que practique la elección de los administradores; y para el ejercicio de sus funciones dependerán exclusivamente de las Asambleas, a la cual rendirán sus in-

formes. En la misma Asamblea Ordinaria anual, se elegirán los Contadores, Auditores, o Comisarios suplentes, quienes ejercerán las funciones de fiscalización, sólo en ausencia de los titulares.

Artículo 186: (Derecho de nombrar Auditor). Si los Auditores o Comisarios no fueren nombrados por la Asamblea Ordinaria anual, cualquier número de accionistas, aunque representen minorías, tienen derecho a nombrar un Auditor o Comisario para que, por cuenta de la sociedad, fiscalice las operaciones sociales hasta que la Junta General de Accionistas, haga la designación correspondiente.

Artículo 187: (Procedimiento para Elegir y Remover). Los nombramientos y remociones de los Auditores, Contadores o Comisarios, se harán en la misma forma que lo señala el Código para el nombramiento y remoción de los Administradores.

Artículo 188: (Atribuciones). Son atribuciones de los Auditores o de los Comisarios, además de las otras que le señalen leyes específicas, la escritura social o la Asamblea General:

- 1o. Fiscalizar la Administración de la sociedad y examinar su Balance General y demás estados de Contabilidad, para cerciorarse de su veracidad y razonable exactitud.
- 2o. Verificar que la Contabilidad sea llevada en forma legal y usando los principios de Contabilidad generalmente aceptados.
- 3o. Hacer Arqueos periódicos de Caja y Valores.
- 4o. Exigir a los Administradores informes sobre el desarrollo de las operaciones sociales o sobre determinados negocios.

- 5o. Convocar a la Asamblea General cuando ocurren causas de disolución y se presenten asuntos que, en su opinión, requieran del conocimiento de los accionistas.
- 6o. Someter al Consejo de Administración y hacer que se inserten en la agenda de las Asambleas, los puntos que estimen pertinentes.
- 7o. Asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones del Consejo de Administración, cuando lo estime necesario.
- 8o. Asistir con voz, pero sin voto, a las Asambleas Generales de Accionistas y presentar su informe y dictamen sobre los estados financieros, incluyendo las iniciativas que, a su juicio, convengan.
- 9o. En general, fiscalizar, vigilar e inspeccionar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

Artículo 189: (Incompatibilidad). No podrán ser Auditores ni Comisarios de la Sociedad:

- 1o. Las personas que no sean ciudadanos guatemaltecos.
- 2o. Los profesionales que estén inhabilitados para el ejercicio de su profesión.
- 3o. Quienes conforme la ley, estén inhabilitados para ser Comerciantes.
- 4o. Los empleados o funcionarios de la Sociedad.
- 5o. Las personas que se encuentren, en relación con los Administradores o Gerentes de la Sociedad, en los casos que dan lugar a la recusación de los Jueces.

Artículo 190: (Denuncia de Irregularidades). Cualquier

accionista podrá denunciar por escrito, ante los Auditores o Comisarios, los hechos de la Administración que estime irregulares y estos, en sus informes a la Asamblea General, deberán formular acerca de tales denuncias, las consideraciones y proposiciones que estimen convenientes para ser discutidas y resueltas en la propia Asamblea.

Artículo 191: (Responsabilidad). Los Contadores, Auditores o los Comisarios, están obligados a cumplir con sus deberes con toda diligencia y son responsables ante los accionistas de la Sociedad, en la forma establecida en el Código Civil para los profesionales. Los Contadores, Auditores o los Comisarios, observarán la debida reserva sobre los hechos y documentos que lleguen a su conocimiento por razón de su cargo.

Artículo 192: (Falta de Comisarios o Auditores). Cuando por cualquier causa faltare el órgano de Fiscalización, el Consejo de Administración deberá convocar, en el término de tres días, a la Asamblea General de Accionistas, para que ésta haga la designación correspondiente. Si el Consejo de Administración no hiciere la convocatoria, dentro del plazo señalado, cualquier accionista podrá ocurrir al Juez de Primera Instancia del domicilio de la Sociedad, para que éste haga la convocatoria.

En el caso de que no se reuniera la Asamblea General o de que reunida no se hiciere la designación, la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, a solicitud de cualquier accionista, nombrará los Comisarios, Contadores o el Auditor, quienes funcionarán hasta que la Asamblea General de Accionistas haga el nombramiento definitivo.

Artículo 193: (Prohibiciones si tuvieren interés). Los Auditores o Comisarios, que en cualquier operación tuvieren interés personal directo o indirecto, deberán abstenerse de toda intervención y poner el asunto en conocimiento de

la siguiente Asamblea General, bajo sanción de responder de los daños y perjuicios que ocasionaren a la Sociedad.

Artículo 194: (Disposiciones Supletorias). En lo que sea compatible, se aplicarán al Auditor, Contador o a los Comisarios, las disposiciones contenidas en la sección relativa a Administración. Como comentario al capítulo de Fiscalización de la Sociedad Anónima, se puede expresar lo siguiente:

- 1o. En primer término, la vaguedad planteada en toda la legislación guatemalteca sobre la materia al no definir claramente cuáles son las funciones que deberá desempeñar cada persona según la naturaleza de su profesión, o bien según los conocimientos que sobre la materia pueda tener, ya que se señala como fiscalizadores: a los Contadores, Comisarios o Auditores. Esto indica que cualquier persona fuere Perito Contador o bien teniendo los conocimientos contables necesarios, podrán ejercer la función de fiscalización dentro de la Sociedad Anónima.
- 2o. Que dentro de las funciones que se señalan en el aspecto de fiscalización, puede notarse que la mayoría de las mismas son inherentes al campo de acción del profesional de la Contaduría Pública, ya que siendo un tipo de sociedad tan compleja, se necesita de ciertos criterios para su interpretación, que únicamente la experiencia obtenida a través de un estudio profundo de las leyes y principios que regulen el desenvolvimiento de una sociedad, podrán dar el mejor criterio para poder definir la conveniencia de la empresa. Dentro de lo señalado al fiscalizar la administración de la sociedad, el Auditor deberá fundamentalmente, examinar la escritura social, a fin de establecer si se llenan todos los requisitos exigidos, tales como: los nombres de los socios, el capital de cada uno de ellos, convenios sobre

retiros de fondos, convenios sobre participación de utilidades; convenios sobre disolución, provisiones en caso de retiro, períodos de duración de la sociedad; ejercicio social, etc.

Otro aspecto importante, dentro de las funciones de fiscalización, lo constituye la verificación de la Contabilidad, a fin de establecer hasta donde fuere posible, la veracidad de la misma, pero fundamentalmente si se han aplicado los principios de Contabilidad generalmente aceptados.

La presentación de los informes y dictámenes a la Asamblea General constituye en mi opinión, el aspecto más importante dentro de las funciones de fiscalización, ya que por medio de los mismos, los accionistas, no sólo conocerán la situación financiera de la Sociedad, sino que también podrán conocer y poner en práctica, si lo juzgan conveniente, todas las recomendaciones del Auditor, fundamentalmente las referentes a la política financiera de la Sociedad y a los sistemas contables empleados.

- 3a. Otro aspecto importante, dentro de la Fiscalización, lo constituye el señalamiento de las personas que podrán ejercer la misma, ya que en un sentido proteccionista de la profesión y del profesional guatemalteco, se señala que no podrán ser fiscalizadores, los que no sean ciudadanos guatemaltecos, o sea que cualquier profesional o compañía extranjera no podrá ejercer la fiscalización de las Sociedades Anónimas guatemaltecas. Es to, como decía al principio, constituye una buena base para la defensa de los intereses de los profesionales guatemaltecos, ya que limita el campo de acción de los extranjeros, los cuales han venido a invadir el campo limitando el ejercicio de los nacionales. El otro aspecto señalado lo constituye el hecho de que no podrán ejer-

cer la fiscalización los profesionales que estén inhabilitados para el ejercicio de la profesión, siendo esto, otro aspecto positivo, ya que con ello se obliga a todos los profesionales a estar debidamente capacitados para el ejercicio profesional, obteniendo como consecuencia de ello, el Colegio Profesional, y las agrupaciones de profesionales, una mejor base para contrarrestar las presiones que se ejerzan sobre los profesionales nacionales.

- 4o. Al interpretar que la fiscalización deberá ser ejercida por un profesional universitario, cabe señalar el artículo referente a la responsabilidad de los fiscalizados, pues en el mismo se apunta que la responsabilidad de los mismos, estará sujeta a lo que dispone el Código Civil para los profesionales, o sea que se está reconociendo la necesidad de la fiscalización por parte del Contador Público, ya que leyes que regulen a los profesionales únicamente podrán ser aplicadas a los profesionales. Con respecto a la reserva y custodia de documentos a que se hace relación en el mencionado capítulo, la misma está plenamente garantizada en las normas de actuación profesional, que rigen el ejercicio de la profesión universitaria, toda vez que en la misma se señalan las normas de ética profesional que debe de guardar el profesional.

Son estos los principales aspectos que debe de señalarse en lo referente a lo estipulado en el Código de Comercio vigente, así como el papel que el profesional de la Contaduría Pública juega dentro del desarrollo de las empresas.

No solamente dentro del aspecto de la Sociedad Anónima tiene importancia enfatizar la función del profesional de la Contaduría Pública, ya que en los otros tipos de sociedades juega también un papel importante sobre todo en lo referente a los casos de asesoría para la creación, funciona-

miento, control y disolución de una sociedad mercantil.

DE LA CONTABILIDAD Y CORRESPONDENCIA MERCANTILES:

Por considerarlo de importancia para la realización del presente trabajo, es necesario hacer un breve comentario sobre lo que señala el nuevo código en relación a la forma en que deberá llevarse la Contabilidad, por parte de las Sociedades Mercantiles.

En primer término, se incluye un agregado de mucho interés en lo referente a la obligatoriedad que tienen los comerciantes de llevar Contabilidad, ya que el artículo 368 señala que: "Los comerciantes están obligados a llevar su Contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de Contabilidad generalmente aceptados. En este último párrafo es donde está la parte más importante de la definición del actual Código, ya que por medio del mismo, se estipula, no simplemente el registro de las partidas o transacciones por el sistema de partida doble, sino se exige que para el control de las mismas se usen bases sólidas como una forma para el mejor desarrollo de las funciones contables.

Dentro de estos principios se pueden mencionar la uniformidad o consistencia que deberá guardarse para la preparación de los Estados Financieros, esto implica que los criterios seguidos en los ejercicios anteriores, deberá mantenerse para que sirva de comparación y puede medirse el grado de evolución o adelanto que haya tenido la empresa.

Asimismo, constituye un aspecto importante la presentación, ya que la misma debe ser de tal naturaleza que refleje fielmente los resultados de las operaciones y de la Administración de la empresa, a través de quienes estén encargados del manejo de la misma.

Otro aspecto importante que se señala en este capítulo, lo constituye la libertad que tiene el empresario para escoger el sistema contable que mejor le parezca, o que se acomode más a sus necesidades. Esto se explica al exigir que el comerciante deberá llevar, cuando menos, los libros de Inventarios, de primera entrada o Diario, Mayor o Centralizador y de Estados Financieros. Como una innovación, se indica que se podrá llevar la Contabilidad por sistemas mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.

Lo anterior, constituye un gran paso del nuevo Código, acorde a los nuevos sistemas, así como la necesidad de una mayor celeridad y nitidez para el desarrollo de las operaciones contables.

Una modalidad que debe destacarse lo constituye el hecho de que, independientemente de la obligatoriedad que exige de llevar la Contabilidad, en español y en moneda nacional, también faculta para que las sucursales y agencias de empresas, cuya sede esté en el extranjero, pueden llevar un duplicado en el idioma y moneda que deseen, con una columna que incluya la conversión a moneda nacional, previo aviso al Registrador Mercantil.

En relación a la forma de operar, señala el Código, que los comerciantes podrán operar su Contabilidad por sí mismos o por personas designadas expresamente; sin embargo, cuando el activo total de los comerciantes exceda de cinco mil quetzales, estará obligado a llevar su Contabilidad por Contadores.

Otra sorpresa contenida en el Código vigente se refiere a la presentación de Estados Financieros, a través de un libro o registro y el cual contendrá:

1o. Balance General de apertura y los ordinarios y extra-

ordinarios que por cualquier circunstancia se practiquen.

- 2o. Los estados de Pérdidas y Ganancias o los que hagan sus veces, correspondientes al Balance General de que se trate.
- 3o. Cualquier otro estado que, a juicio del comerciante, sea necesario para mostrar la situación financiera.

VI. LOS INSTRUMENTOS DE INTEGRACION ECONOMICA

Este título se ha dado a los protocolos o instrumentos jurídicos que se han suscrito dentro del programa de Integración Económica Centroamericana, siendo los mismos una serie de resoluciones adoptadas por los países centroamericanos, a fin de proteger la industria y el comercio de los países miembros del área centroamericana.

Dentro de este proceso integracionista aparece como elemento fundamental la participación de los distintos sectores de profesionales centroamericanos. Desde el punto de vista del estudio que nos preocupa, los instrumentos de integración más importantes no asignan un papel específico al Auditor, y podría considerarse como ajeno al desenvolvimiento de las economías centroamericanas. Sin embargo, y a pesar de que los principales convenios de integración regional no indican en forma específica y explícita determinadas funciones del Auditor, puede establecerse fácilmente que el mismo juega un papel muy importante dentro del proceso.

Como ejemplo, una de las metas lo constituye el establecimiento de industrias cuya operación económica requiere un mercado de mayor magnitud que el nacional. Esto indica que las industrias que se establezcan pueden aprovechar en la mejor forma, determinados factores de localización, tales como la existencia de recursos naturales, de otras plantas con producciones complementarias. También es de gran importancia lograr que el producto tenga precios competitivos, no sólo respecto a productos similares de procedencia extra-regional, sino también para aquellos productos que, siendo de igual naturaleza, se originen dentro de la región. En cualquier circunstancia, el objetivo será no sólo el de garantizar una rentabilidad adecuada de la planta, sino también favorecer al consumidor centroamericano.

Dadas las circunstancias anotadas, el papel que el Auditor está llamado a jugar dentro de las firmas industriales, es de suma importancia, a fin de que las mismas tengan la estructura de costos necesaria. Sin un conocimiento científico de los costos de producción industrial, no podría determinarse con exactitud el beneficio que deje a la región, la actividad de una determinada industria; también podría determinarse su conveniencia, la cual se manifestaría de acuerdo al interés de la región en el establecimiento, así como la posición real de competitividad de la misma.

La experiencia actual señala que la mayoría de firmas manufactureras, operan sin tener una base científica como lo es la Contabilidad de Costos; manteniendo esa situación porque no tienen pérdidas, pero esto es más que la motivación de que en un mercado donde se goza de protección arancelaria frente a un competidor extra regional, se fijan precios muy altos, los cuales compensan las deficiencias en los costos, pero que sin embargo, castigan al consumidor y, por lo tanto, limitan la demanda.

Salta a la vista otro de los elementos en los cuales la acción del Auditor es de suma importancia, ya que por medio de su intervención se podría racionalizar el gasto, eliminando aquellos gastos innecesarios, y por lo tanto, reduciendo los costos, lo cual vendría en beneficio del Consumidor.

Otro papel de interés que juega el Contador Público y Auditor, dentro del proceso de Integración Regional, lo constituye la decidida participación que debe tener en el fomento de las exportaciones a los mercados mundiales, ya que siendo Centroamérica una región que tiene restricciones para establecer precios competitivos, su oferta resulta poco atractiva y, por lo tanto, limitativa en su participación en el mercado de productos industriales. La acción del Auditor está encaminada hacia la estructuración de los costos a

fin de poder establecer precios ventajosos de las exportaciones industriales y, así poder obtener márgenes de ganancia que estimularían la capacidad de exportación extra regional. Otro aspecto importante del proceso de Integración, lo constituye el financiamiento de la Inversión, tanto del Sector Industrial como de la actividad agropecuaria. Estos son estimulados por el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE). La obtención de un crédito depende en gran parte de los informes que el Auditor elabore, en los cuales se determina claramente cuál es la situación financiera de la empresa, comparando su comportamiento que ha observado en años anteriores, así como la proyección de sus actividades reflejada en el análisis de sus Estados Financieros.

Otro aspecto en el cual el Auditor encuentra un campo bastante grande de acción, es en la aplicación del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, y de su reglamento, el cual fue recientemente aprobado por la Comisión Normalizadora. Esta acción está orientada no sólo al proceso de elaboración de estudios para clasificación de empresas industriales, sino también en aquellos casos en que la empresa puede requerir la prueba que ocupa una situación desventajosa respecto de otra que, por gozar de incentivos anteriores la hacen más competitiva. Aquí es donde el Auditor juega un papel muy importante ya que la desventaja puede ser mostrada a través de los informes que él pueda rendir sobre costos y rentabilidades de las empresas mencionadas.

También son importantes las funciones que el Contador Público y Auditor debe de tener en el caso de las industrias acogidas al Convenio sobre régimen de industrias de integración, sujetas a controles de precios, ya que los mismos deben tener un nivel que justifique la protección arancelaria establecida en los protocolos que amparan dichas industrias. Esto significa que efectivamente los precios que se ofrezcan sean más ventajosos que los productos de importación.

La utilización de los servicios del Contador Público y Auditor en los procesos de Integración, surge por todo lo anteriormente expuesto como una necesidad dentro del proceso de Integración y determina que su función no está enmarcada únicamente hacia la certificación de Estados como erróneamente se ha interpretado, sino que su función como Asesor Financiero determina en la mayoría de los casos, los resultados de las operaciones o gestiones financieras que se desarrollen.

VII. LA FE PÚBLICA COMO INSTRUMENTO DEL EJERCICIO PROFESIONAL EN GUATEMALA

Es indudable que uno de los principales aspectos de la defensa profesional en nuestro medio, se consolidaría con la obtención de la Fe Pública para el Contador Público y Auditor.

Actualmente, el notario está investido de esta Fe Pública, lo cual significa un carácter de absoluta formalidad en todos los actos y contratos en que interviene dicho profesional, en virtud de delegación que el propio Estado le confiere, de acuerdo a nuestra legislación.

Lo anterior quiere decir que, por medio de la Fe Pública, el Notario le está dando carácter legal a los actos y contratos en que son requeridos sus servicios profesionales.

Fundamentalmente se refleja en el derecho mercantil, a través de una gama de casos, constituyendo su actuación el elemento normativo para la ejecución o funcionamiento de una empresa o negocio.

De esta constructiva descentralización jurídica nace: la autorización de escrituras públicas sobre negociaciones de empresas mercantiles, escrituras de compra venta, permutas, cesiones de aquellos bienes que puedan considerarse como objetos de comercio, autenticación de las firmas de los distintos actos y contratos en que la ley exige la garantía sobre la autenticidad de la signación de los documentos mercantiles.

Otro aspecto que debe destacarse de la fe pública de que está investido el notario, lo constituye la autorización de las escrituras públicas de constitución de las sociedades mercantiles, así como las modificaciones que se produjeran

en las mismas, ya sea por aumentos o disminuciones de capital, o bien por transformaciones de las sociedades respectivas.

También juega un papel importante el Notario, en el protesto de los títulos de crédito, para lograr el cumplimiento de la obligación que contiene el título respectivo.

Por lo anteriormente manifestado, se puede concluir de que la fe pública le da un carácter de formalidad a los actos, y que la misma sirve de fundamento para que las mismas se desarrollen dentro de las normas establecidas y únicamente pierden su carácter, cuando se procede litigio o inconformidad de alguna de las partes.

Todo el procedimiento contable en la actualidad está sujeto a la fiscalización por parte de las entidades destinadas para el efecto; en su caso, la Contraloría de Cuentas para las instituciones de carácter público y la Dirección General del Impuesto sobre la Renta para las empresas privadas.

El proceso de fiscalización se ha producido en forma tardía o lenta, debido a que el personal con que cuentan las instituciones antes mencionadas, es insuficiente para ejercer el control necesario sobre todas las empresas e instituciones que funcionan en el país, llegando a los casos en los cuales la verificación de las operaciones contables así como la autenticidad de los estados financieros, se producen fuera de tiempo y, muchas veces, ya desactualizados.

Si se utilizara la fe pública del Contador Público y Auditor, para determinar la veracidad y autenticidad de todas las operaciones que realice una empresa, el Estado se estaría garantizando no sólo una tributación adecuada y oportuna, sino que además, estaría obteniendo muchos beneficios en cuanto al mejor control de todas las empresas.

Estando el Contador Público investido de los conocimientos necesarios para el amplio dominio de la ciencia contable de los principios de auditoría, pero, por sobre todo, de ética profesional, ofrece un sólido respaldo para el Estado.

En la actualidad, los estados financieros son certificados por Contadores Públicos o Peritos Contadores, o bien en cualquier otro título o diploma reconocido por el Estado para poder proceder a la certificación de los mismos; sin embargo, por no constituir este instrumento una total exactitud en cuanto a lo que se diga en los libros, ya que al certificar un estado financiero, se menciona que los estados que se presentan muestran razonablemente la situación de la empresa, necesitando por lo tanto, el Estado, destacar o comisionar a miembros del personal que tengan para el efecto, a que comprueben la autenticidad de lo que se dice en los estados financieros.

Esto representa para el Estado, un conocimiento tardío de las situaciones de las empresas, máxime si se trata de la recuperación de los impuestos que por ley tengan que pagar al Fisco.

Al igual que para los Abogados, la Fe Pública constituye para el profesional de la Contaduría Pública, que su actuación represente la autenticidad de las operaciones contables, y que el Estado, como principal interesado, pueda tener la confianza necesaria en cuanto a los resultados de los registros de una empresa o institución.

Todo lo anterior, está enfocado hacia la Fe Pública en los aspectos en que interviene el Contador Público, o sea la certificación de los Estados Financieros; sin embargo, la misma podría aplicarse en cualquier acto de tipo mercantil, en el que sea necesaria la intervención de este profesionalista.

Otro de los objetivos que podría contemplarse para la creación de la Fe Pública, lo constituiría el de certificar las declaraciones patrimoniales, especialmente cuando se trate de operaciones de crédito, principalmente si aquéllas son de origen bancario.

La Fe Pública es también muy importante desde el punto de vista de los expertajes judiciales, ya que esto puede evitar el trámite del nombramiento de peritos y terceros en discordia.

Se ha mencionado anteriormente como beneficiario de la institución de la Fe Pública, al Estado, a través del régimen tributario de las empresas en Guatemala; sin embargo, para la empresa resulta también de beneficioso resultado, el que el Contador Público posea la Fe Pública, ya que esto le ofrece una mejor garantía para conocer la realidad de su empresa.

Con ello, no se quiere decir que actualmente la situación sea tal, que no ofrezca garantía la elaboración y revisión de los Estados Financieros. Lo que se trata de exponer es que al contar el Contador Público y Auditor con Fe Pública, establecería, no a través de pruebas selectivas como sucede a menudo, sino por medio de un estudio profundo, con más exactitud, la situación empresarial.

Desde el punto de vista del ejercicio profesional, la obtención de una ley que establezca la Fe Pública para los Contadores Públicos y Auditores, representa que dicho profesional tenga un radio de acción más amplio, ya que al ofrecer más garantía al empresario, a través de una mayor certeza de su situación real, así como la garantía de evitar reparos por parte de las entidades fiscalizadoras, orientarán al empresario a la contratación de un profesional Contador Público y Auditor.

En países como México, la Fe Pública, si bien no está establecida como tal, en la realidad sí es ejercida por el Contador Público, ya que cualquier dictamen emitido por un profesional de la Contaduría, goza de la aceptación sin mayores requisitos, tanto de las autoridades fiscales mexicanas, como de las demás entidades y empresas que funcionan en ese país.

Ahora bien, al enfocar el tema de la Fe Pública, se ha hecho relación a lo positivo de la misma, y a las ventajas que se lograrían con ésta, habiendo quedado únicamente fuera de comentario la opinión de los demás sectores profesionales, especialmente el de los Abogados y Notarios, los cuales posiblemente podrían sentir un cierto tipo de reducción de su campo, especialmente en aquellos casos en los cuales interviniere la firma del Contador Público, ya que en estos casos no sería procedente la Fe Pública del Notario.

Al hacer comentario sobre la Fe Pública que se propugna para los Contadores Públicos y Auditores, se está consciente del peligro que encierra una resolución de esta naturaleza, particularmente porque en todas las operaciones en donde interviene el mencionado profesional son de carácter financiero y, por lo tanto, sujetas a muchos intereses. Es por ello que al obtenerse la Fe Pública para los profesionales que ejercen la Auditoría, deberá reglamentarse de tal manera que quede plenamente garantizado un positivo resultado. Así, por caso, podría sugerirse una ley que regulara la Fe Pública en los siguientes términos:

CONSIDERANDO:

Que el Profesional Universitario de la Carrera de Contador Público y Auditor debe estar investido de una categoría que represente con su actuar una garantía absoluta para el Estado y las personas;

CONSIDERANDO:

Que el campo de la Contaduría y de la Auditoría es tan amplio y tan complejo que exige se busquen normas que agilicen su mejor desarrollo;

CONSIDERANDO:

Que los sistemas de fiscalización tributaria son deficientes en la actualidad, motivadas especialmente por no contarse con el personal necesario, para la positiva fiscalización de las empresas en Guatemala; y

CONSIDERANDO:

Que el Estado debe procurar para el país los medios más eficaces y favorables para el desarrollo de las empresas en nuestro país;

POR TANTO, DECRETA:

LA LEY QUE CONSTITUYE LA FE PÚBLICA PARA EL
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

Artículo Primero: se constituye la Fe Pública para los profesionales egresados de la Universidad en el área de la Contaduría Pública y Auditoría.

Artículo Segundo: la Fe Pública podrá ser aplicada por los profesionales universitarios cuando sus servicios sean requeridos para trabajos exclusivamente de su competencia profesional.

Artículo Tercero: si por el ejercicio de la Fe Pública resultare perjudicado el Fisco o terceras personas, el Contador Público y Auditor incurrirá en responsabilidad penal, y por lo tanto inhabilitado para el ejercicio profesional y su-

jeta a las leyes penales y fiscales del país.

Artículo Cuarto: el Contador Público en uso de la Fe Pública, contará con el reconocimiento de su firma como una exactitud y certeza y, por lo tanto, las entidades del Estado y las personas lo reconocerán como tal.

Artículo Quinto: el Contador Público deberá establecer un registro de actuaciones que tengan en función de la Fe Pública; en consecuencia, deberá anotar en el mismo todas las certificaciones que realizare. Este registro deberá estar autorizado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

VIII. PROYECTO DE ACUERDO QUE REGULE EL EJERCICIO DE LA PROFESION

Es innegable que uno de los principales problemas que confronta el ejercicio de la Contaduría Pública en Guatemala, por parte del profesional universitario, lo constituye la falta de una legislación que regule concretamente la función que éste deba de desarrollar, ya que todas las leyes relacionadas que existen en la actualidad, si bien es cierto reconocen el ejercicio de la profesión, no delimitan el campo de acción.

Uno de los principales problemas, confrontados, estriba por ejemplo, en que no está delimitado el campo de acción de los Peritos Contadores, Tenedores de Libros, etc., y cuál deba ser el radio de acción de los Contadores Públicos y Auditores.

Más concretamente, la fiscalización de las sociedades o bien la certificación de los Balances o Estados Financieros, indistintamente está encomendada a los profesionales universitarios, Peritos Contadores o a los Comisarios en su caso. Esto significa que no se toma en cuenta la naturaleza de las empresas ni el monto de sus operaciones para estipular quiénes deberían hacerlo, según el caso.

Volviendo a la legislación mexicana, dentro de la definición del Código de Comercio para las personas que pueden llevar la Contabilidad de una empresa, no hace tampoco ninguna distinción, ya que la misma no exige ningún título profesional. Sin embargo, el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación Mexicana, menciona para determinadas operaciones la intervención de un Contador Público registrado en la Dirección General de Profesiones y, por lo tanto, la existencia del título profesional. Asimismo, dicha legislación contiene las mismas condiciones y requisitos para las

personas que podrán fiscalizar sociedades, o bien certificar Estados Financieros con la salvedad que a partir de ciertos valores de capital de las empresas, será necesario la intervención de un Contador Público. Lo antes apuntado puede ser motivado por una serie de circunstancias, las cuales se enumeran de acuerdo a la importancia que se confiere a la misma:

- a) Las leyes de carácter general que regulan el ordenamiento y desarrollo empresarial adolecen de ambigüedades provocando dificultades en la delimitación de funciones de quienes ejercen la profesión al amparo del título otorgado por la Universidad de San Carlos de Guatemala y de quienes usurpando calidades que no poseen, también la ejercen a su manera.
- b) El incipiente desarrollo de la profesión originado en gran parte por ser una carrera relativamente joven en nuestro medio.
- c) El conformismo del sector profesional al no promover con el interés debido la emisión de leyes que regulan en forma eficaz el ejercicio de su quehacer profesional.
- d) La poca participación que han tenido elementos de la profesión dentro del sector legislativo nacional, originando que, dentro del seno de dicho organismo, no se dé preponderancia a la regulación específica de las profesiones universitarias.

Es por ello que en este trabajo se plantean algunos aspectos que podrían contribuir a la regulación de la profesión del Contador Público y Auditor. Sin embargo, por el hecho de que ya existen proyectos de leyes, los cuales propician la regulación legal del ejercicio profesional, estableciendo normas y principios inherentes al desarrollo de la

misma; en este trabajo únicamente se señalan ciertas obligaciones y limitaciones que repercuten en el ejercicio de la profesión. Dicho en otras palabras, este capítulo comprende aspectos que pueden considerarse como complemento de las normas de ética y de actuación profesional, así como de los reglamentos emitidos por el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores.

OBLIGACIONES Y LIMITACIONES EN SU CAMPO DE ACCION

El Contador Público y Auditor, dentro de su labor diaria, tiene que circunscribirse a una serie de actuaciones que estén acordes con su categoría y con los ordenamientos de los principios que normen el ejercicio profesional en Guatemala.

Como consecuencia de ello ha sido preocupación de las Juntas Directivas del Colegio Profesional, establecer las normas de Etica Profesional, las cuales deberán ser cumplidas por los egresados universitarios.

La Norwester University en su texto de Normas y Procedimientos contiene una serie de normas que determinan la actuación profesional. De éste se han extractado aquellas que se consideran de mayor importancia y adecuadas a nuestro medio. En algunas de ellas se introducen comentarios, a fin de externar la opinión del ponente sobre los conceptos vertidos en el texto.

Dichos principios se enumeran así:

- 1) El Contador Público y Auditor, al ser contratado como experto de su profesión, debe asumir un mayor grado de responsabilidad, que aquél que no tiene la experiencia y preparación suficiente para desempeñar el trabajo requerido.

Con lo anterior se parte del punto de vista de que la mayor experiencia y el mayor grado de ejercicio profesional hace que el Auditor asuma una mayor responsabilidad no sólo por su prestigio profesional, sino también porque le son encomendados trabajos de mayor envergadura.

- 2) El Auditor está obligado a descubrir y exponer el verdadero estado del negocio.

Esto significa que el profesional no debe basarse sobre suposiciones o sobre pruebas, sino debe de cerciorarse y demostrar que aquella situación es la real. Es por ello que el Auditor no deberá limitarse a comprobar la exactitud aritmética de las cuentas, sino llegar más allá, y si de su decisión razonable del examen descubriere incongruencias o anomalías, tendrá la obligación moral de hacerlo del conocimiento del cliente.

- 3) Cuando el Auditor sea contratado para determinar la falta de honradez del personal de una empresa, deberá desarrollar una gran actividad y diligencia que lo lleven a descubrir la falta de tal atributo.

Esto significa que el Auditor deberá mantener el criterio de la honradez de las personas y que hasta que haya comprobado que realmente existe la falta, hacerlo del conocimiento del cliente.

- 4) El Auditor en su relación con el cliente, deberá guardar la más alta confidencialidad y no tendrá ningún derecho legal para hacer del conocimiento de terceras personas, los aspectos que considere confidenciales, salvo en aquellos casos que cuente con la autorización del cliente.

A este respecto, las Normas de Actuación Profesional

del Colegio de Economistas y Contadores Públicos establece una salvedad consistente en que el Contador Público y Auditor podrá dar a conocer algunos datos del trabajo que realiza cuando tenga que responder a acusaciones derivadas de la ejecución del trabajo encomendado (Norma Sexta).

- 5) El Auditor para el desarrollo de su trabajo deberá contar con un personal debidamente adiestrado, ya que él asume la responsabilidad de los mismos. Esto significa que el Auditor deberá escoger muy bien el personal que actúe como auxiliar de él, no sólo por el hecho de su mismo prestigio, sino porque también podría delegar atribuciones de las cuales tendría la suficiente confianza a la hora de proceder a la firma que avale su actuación.
- 6) El Auditor además de que deberá realizar un trabajo ordenado y cuidadoso, deberá asumir una amplia responsabilidad en cuanto a los informes o estados formulados por él en su capacidad profesional, sin importar quien fuera el destinatario de los mismos.

Debe tenerse en cuenta que al actuar el Auditor como profesional, tiene sobre sí la confianza que le han depositado los clientes y que por lo tanto, éstos están esperando lo mejor de él.

- 7) El Auditor en su informe deberá procurar un lenguaje accesible a la comprensión de la mayoría de los lectores, evitando al máximo las ambigüedades.

El Auditor debe de tomar en cuenta que no todas las personas que por cualquier razón leen un informe, son versadas en aspectos contables.

- 8) El Auditor deberá tomar en cuenta que en sus relacio-

nes con el público asume responsabilidades, tanto de carácter legal como ético y social.

- 9) El Auditor será responsable de su actuación ante los accionistas y los acreedores de la sociedad. Es por ello que en la realización de su trabajo deberá observar mucha diligencia y la mayor reserva sobre los hechos y documentos que lleguen a su conocimiento en razón de las labores que desarrolle.

Lo anteriormente expuesto puede considerarse como un complemento a los proyectos de ley formulados por las distintas agrupaciones profesionales que se han preocupado de reglamentar el ejercicio profesional.

Las limitaciones que tiene el Auditor en el ejercicio de su profesión están contempladas en las normas de Ética Profesional del Colegio de Economistas y Contadores Públicos y Auditores, y dentro de las mismas, involucrados ciertos aspectos importantes que merecen ser objeto de comentario. Entre ellos se puede citar el hecho de que el Auditor no deberá suscribir la exactitud de la estimación de las ganancias futuras.

En efecto, el Contador Público y Auditor no debe de actuar sobre la base de estimaciones, sino sobre hechos ciertos. Esto no significa que el Auditor no pueda realizar estudios de factibilidad, de costos y producciones, sino que no debe avalar una estimación de resultados futuros, sobre todo cuando no ha sido él quien ha formulado la estimación.

Otro aspecto que se considera interesante lo constituye el hecho de que el Auditor en su informe deberá incluir todos los aspectos encontrados en el desarrollo de su trabajo, lo cual quiere decir que no podrá omitir en estos, el señalamiento de todos aquellos hechos cuyo desconocimiento pudiera desorientar al lector. En todo momento deberá enmar-

carse dentro de los principios contables o de los procedimientos de Auditoría generalmente aceptados.

Otro aspecto importante lo constituye la limitación de que el Auditor no podrá desempeñar actividades que sean incompatibles con el desarrollo de su profesión cuando esté en ejercicio de la misma. El autor Mantilla Molina, al referirse al procedimiento de Auditoría de una Sociedad Anónima, señala que no podrían asumirse las funciones de Comisario y de Auditor externo a la vez. También puede suceder el caso de que un Auditor deba de firmar informes o Estados Financieros cuando esté desempeñando un trabajo fijo, ya sea en el orden público o bien en el orden privado. Cuando esta situación se presenta, el Auditor deberá poner al pie de la firma, el título de la función en la cual actúa.

HONORARIOS PROFESIONALES

En el desarrollo de la profesión del Auditor se ha comentado bastante sobre los honorarios que el mismo deba de cobrar en la realización de sus trabajos. Para ello se han hecho una serie de estudios y de consideraciones, las cuales no han podido llegar a producir ningún resultado positivo en cuanto a la consecución de los objetivos.

Es por ello que en la actualidad el Auditor en el cobro de sus honorarios no tiene ninguna base, más que su experiencia y su prestigio para el cobro de los mismos, fijando por lo general estos, con base al número de horas que le lleve la realización del trabajo encomendado.

El gremio de los Abogados y Notarios cuenta con un arancel de honorarios, los cuales son aplicados en su mayoría por dichos profesionales. El Contador Público y Auditor ha procurado también la formulación de un Arancel para el cobro de sus honorarios; sin embargo, no ha obtenido la consecución del mismo debido fundamentalmente, a lo com-

plejo que resultan los distintos tipos de trabajos que desarrolla.

Se menciona esto porque no es posible realizar una medición exacta de los trabajos que deban de realizarse en cada una de las empresas, ya que cada una presenta situaciones muy variadas de las demás y, por lo tanto, es muy difícil combinar los aspectos que influyen en los mismos para la determinación de los honorarios.

Recientemente se presentó al Seminario de Problemas y Prácticas del Contador Público y Auditor de la Facultad de Ciencias Económicas, un trabajo titulado "PROYECTO DE ARANCEL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR", en el cual se hace una serie de observaciones sobre los principales aspectos que deben de contemplarse para la elaboración de un arancel. Dentro de los aspectos señalados en el mencionado trabajo lo constituye el procedimiento de auscultación hecho entre un grupo de profesionales sobre la conveniencia de la formulación del mencionado arancel. De esta encuesta se lograron resultados favorables para su creación, manifestando los profesionales las siguientes razones:

- a) La estandarización y equiparación de los servicios y el cobro de honorarios.
- b) La base para el cobro de honorarios mínimos.
- c) Evitar la competencia desleal entre los profesionales de cada rama.
- d) El cobro de honorarios justos.
- e) La evaluación de los trabajos sobre bases objetivas.

Al señalar los servicios profesionales a considerarse en la formulación de un arancel se contemplan entre ellos: Or-

ganización y Sistematización Contable, Análisis y Dictámenes, Asesorías Económicas y Financieras, Auditorías Internas y Externas, Estudios de Mercado, de Integración, Expertajes Judiciales y Extrajudiciales, Negociación de Préstamos y de Contratos Colectivos, Estudios de Desarrollo Económico, Contaduría y Docencia.

A este respecto se vuelve a insistir que lo complejo de los casos que se le presentan al Auditor hace muy difícil la creación de una base sobre la cual cobrar sus honorarios; tal vez podrían establecerse límites pero estos, considero, serían demasiado amplios, para poder cubrir la mayoría de los casos que se presenten en la realidad.

En la actualidad existen en otros países como los de Estados Unidos, Argentina, México, Chile y otros, aranceles que tratan de fijar los precios de los honorarios, pero como se señalaba anteriormente es muy difícil determinar un verdadero arancel, y, por lo tanto, se han concretado a la realización de guías que más o menos orienten a los Auditores. El arancel argentino contempla los cobros de honorarios de acuerdo al tipo de función que se desarrolle, ya sea para trabajos de carácter judicial o legal, o bien para trabajos relacionados con el Comercio, Industria, etc.

El Instituto de Contadores Públicos Mexicanos se ha preocupado siempre de que el profesional mexicano tenga un medio base para poder realizar el cobro de sus honorarios; sin embargo, se ha encontrado con la complejidad que se señalaba anteriormente, y únicamente han podido llegar a conclusiones como las siguientes:

- a) Que es difícil fijar honorarios.
- b) Que el honorario debe corresponder a un ingreso anual

que permita vivir al profesional en un nivel de vida decoroso.

- c) Que el tiempo como factor determinante del costo, muchas veces no es por sí sólo el factor definitivo, ya que entran en juego una serie de factores subjetivos de habilidad y conocimientos técnicos.
- d) Que el título de Contador Público por sí sólo no puede establecer el nivel de sus honorarios. La competencia al servir y la satisfacción del cliente de haber recibido el servicio íntegramente, es lo que juega el papel más importante en los diferentes niveles de honorarios.

La guía establecida por el Instituto de Contadores Públicos Americanos se basa en cuatro puntos principales: Resultados de las Operaciones; Personal; Rentabilidad de los Clientes y Presupuesto de Tiempo.

Induce lo antes dicho a pensar que no obstante la necesidad de que se establezcan tarifas para el cobro de honorarios, es sumamente difícil lograr la fijación de las mismas. Estas deberían estar basadas de acuerdo a los principios señalados por el Instituto de Contadores Públicos Mexicanos, o sea la combinación de la experiencia, con el tiempo y la condición social del Auditor, procurando siempre que los beneficios que se obtengan de ello produzcan en el Auditor y en el cliente, los mismos resultados.

IX. CONCLUSIONES

- 1a. En Guatemala la iniciación del ejercicio de la Auditoría, desde el punto de vista técnico, está ligado a la creación en el año de 1937, de la Facultad de Ciencias Económicas; sin embargo, su desarrollo ha sido en forma lenta, debido a una serie de circunstancias entre las cuales se pueden mencionar el desconocimiento generalizado de la superación profesional universitaria y la confusión existente entre la capacidad y funciones de los Peritos Contadores, a lo cual contribuye la legislación actual, que no sólo no regula concretamente el Ejercicio Profesional, sino crea el ambiente propicio para la usurpación de funciones.
- 2a. Un obstáculo que encuentra el Contador Público y Auditor para desarrollar su profesión, lo constituye la competencia ilegal, principalmente por bajos honorarios de los Peritos Contadores y la de compañías extranjeras, basadas en subterfugios y en coacciones económicas.
- 3a. La Universidad de San Carlos, a través de la Facultad de Ciencias Económicas y el Colegio de Economistas y Contadores Públicos y Auditores, y las otras organizaciones de profesionales, deberán pasar de una actitud defensiva, oponiéndose a la "colegiación de los Peritos Contadores" a una más activa proponiendo que se le limiten las funciones y se cumpla con la ley que prohiba el funcionamiento de Compañías Extranjeras, ya que en ninguna legislación de carácter mercantil o tributaria, se encuentra una regulación del ejercicio profesional.
- 4a. Se recomienda que la Facultad de Ciencias Económicas y el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Au

ditores, nombren una Comisión que prepare un proyecto de Ley del ejercicio profesional que delimite y garantice las atribuciones del Contador Público y Auditor, y de su interrelación con las otras profesiones universitarias.

- 5a. Debe hacerse un estudio jurídico para aprovechar algunas regulaciones como la contenida en el Código de Comercio actual, que señala que en la fiscalización de las Sociedades Anónimas, las personas que la fiscalicen tendrán responsabilidad, igual a la señalada por el Código Civil para los profesionales, lo cual indica que en la mente del legislador se tuvo el espíritu de que la fiscalización sea ejercida únicamente por profesionales universitarios. Asimismo, se tiene la medida proteccionista, contemplada por el Código de Comercio, en el sentido de que la fiscalización de las Sociedades deberá ser hecha por ciudadanos guatemaltecos y por profesionales que estén habilitados para el ejercicio profesional. Sin embargo, tales disposiciones no se cumplen y el estudio jurídico que se propone de toda la legislación, daría base para hacer efectivo estos principios.
- 6a. La concesión de Fe Pública para el Contador Público y Auditor, constituye el principal instrumento con que debe de contarse para el ejercicio profesional, la cual deberá formar parte preponderante del Código de Ejercicio Profesional que ya se propuso en otra conclusión.
- 7a. La Facultad de Ciencias Económicas y el Colegio Profesional, deben de procurar por todos los medios a su alcance, dar a conocer a todos los sectores lo que es la profesión del Contador Público y Auditor, siendo lo más deseable y efectivo que se organicen conferencias en las distintas instituciones del país, tales como Cámara de Comercio e Industria, instituciones patronales, centros de Enseñanza Media, instituciones internaciona

les, etc., fundamentalmente para resaltar la diferencia substancial que existe en la preparación de un Contador Público y Auditor y un Perito Contador.

- 8a. El proceso de Integración Económica Centroamericana enmarca dentro de sus instrumentos de integración, una gran acción del Contador Público y Auditor, tanto en la certificación de Estados Financieros de las empresas que deseen obtener créditos, como en la determinación de los costos para las empresas industriales que deseen acogerse al beneficio otorgado para las que estén dentro del proceso de Integración, así como en la clasificación de empresas industriales.

20 } Es deseable que entre los organismos cuya función esté determinada por el proceso de Integración Económica Centroamericana, tales como el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), el Instituto Centroamericano de Integración Tecnológica Industrial (ICAITI), etc., tengan dentro de su personal técnico, a un profesional de la Contaduría Pública.

X. BIBLIOGRAFIA

OBRAS CONSULTADAS

1. ARTHUR W. HOLMES. Auditoría, Principios y Procedimientos.
2. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Manual del Contador Público, Tomo I.
3. JOAQUIN RODRIGUEZ RODRIGUEZ. Tratado de Sociedades Mercantiles.
4. ROBERTO L. MANTILLA MOLINA. Derecho Mercantil.
5. DONALDO ESTRADA CASTILLO (Tesis de Graduación Profesional). El Contador Público y Auditor y su Función.
6. LEOPOLDO H. AREVALO (Tesis de Graduación Profesional). El Ejercicio de la Contaduría Pública en Guatemala.
7. SEMINARIO DE PROBLEMAS Y PRACTICAS DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR. (Trabajo de Seminario presentado por la Promoción 1969). Proyecto de Arancel del Contador Público y Auditor.

PUBLICACIONES CONSULTADAS

8. Revista de Legislación Argentina. Meses de abril, octubre y noviembre de 1970.
9. Situación Legal de los instrumentos suscritos dentro del Programa de Integración Económica. Centroamericana. Publicación del ICAP.

10. Trabajos de laboratorios presentados al curso de Contabilidad Intermedia sobre Comparaciones del Código de Comercio Antiguo y el Nuevo.

LEYES CONSULTADAS

11. Constitución de la República.
12. Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
13. Estatutos de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
14. Ley de Colegiación Obligatoria, Decreto Legislativo 332.
15. Ley del Impuesto sobre la Renta.
16. Leyes Bancarias de Guatemala.
17. Ley de Fomento Industrial.
18. Reglamento de Etica Profesional. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
19. Código de Comercio de 1877, 1944 y 1970.
20. Código Civil.
21. Código Penal.
22. Ley de Extranjería.
23. Código Fiscal.
24. Estatutos del Colegio de Economistas, Contadores P ú -

blicos y Auditores.

25. Decretos Leyes de 1963 a 1966.

