

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"EFECTO DE LOS CAMBIOS CONTABLES  
EN LA OPINION DEL AUDITOR"



TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA  
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POR

CARLOS ENRIQUE DONIS CASTELLANUS

PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA. NOVIEMBRE DE 1996

MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA  
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

DECANO:	Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIO:	Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
VOCAL I	Lic. Jorge Eduardo Soto
VOCAL II	Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
VOCAL III	Lic. Víctor Hugo Recinos Salas
VOCAL IV	P.C. Cantón Lee Villela
VOCAL V	P.C. Jorge Alfredo Orozco Flores

TRIBUNAL QUE PRACTICO  
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE:	Lic. Luis Brol Liuti
SECRETARIO:	Lic. Cesar Villela Pérez
EXAMINADOR:	Lic. Jorge Augusto Román
EXAMINADOR:	Lic. Augusto René Arreaga
EXAMINADOR:	Lic. Francisco Israel Ayala

Guatemala 12 de noviembre 1996

Señor Decano  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad de Guatemala

Señor Decano:

Atendiendo el oficio de fecha 13 de mayo de 1993, en el cual se me notifica la designación como asesor de la tesis a desarrollar por el estudiante Carlos Enrique Donis Castellanos, cuyo título es "EFECTOS DE LOS CAMBIOS CONTABLES EN LA OPINION DEL AUDITOR".

He revisado el contenido del trabajo presentado por el señor Donis Castellanos, el cual se considera de bastante importancia. Como se expone el Contador Público y Auditor debe tener conocimiento previo de los cambios contables en una entidad, así como sus efectos en la información financiera, para emitir una opinión adecuada.

En virtud de lo anterior, recomiendo que este trabajo sea aprobado para que el señor Donis Castellanos pueda sustentar el examen público para optar el título de CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR en el grado de LICENCIADO.

Agradezco la atención a la presente, me suscribo.

Atentamente;



Lic. José Manolo Escobar S.  
Colegiado No. 3,509

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio S-8  
Ciudad Universitaria, Zona 14  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, VEINTICUATRO DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS  
NOVENTA Y SIETE.

Con base en el dictamen emitido por el Lic. José Manolo Escobar Salguero, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "EFECTOS DE LOS CAMBIOS CONTABLES EN LA OPINION DEL AUDITOR", que para su graduación profesional presentó el estudiante CARLOS ENRIQUE DONIS CASTELLANOS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAR A TODO"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO  
SECRETARIO

Lic. DONATO MONZON VILLATORO  
DECANO



DEDICATORIA

A DIOS                      Todopoderoso.

A MIS PADRES:              José Guillermo Donis Valdez  
                                  Marta Olga Castellanos de Donis

A MI ESPOSA:              Miriam Johanna Cancinos de Donis

A MIS HIJOS:              Carlos Estuardo y Christian Enrique

A MIS HERMANOS:          Sergio Armando, Edgar Orlando y  
                                  Wendy Mishell

A LA UNIVERSIDAD DE  
SAN CARLOS DE  
GUATEMALA:              Forjadora del saber

## INDICE

	Página
- INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA	
1.1	Definición 1
1.2	Clasificación 2
1.3	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados 5
1.4	Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas 12
CAPITULO II	
ASPECTOS GENERALES DE LAS EMPRESAS QUE OPERAN EN GUATEMALA	
2.1	Definición 17
2.2	Clasificación 18
2.3	Tipos de Estados Financieros que presenta una empresa comercial 20
CAPITULO III	
CAMBIOS CONTABLES	
3.1	Definición 24
3.2	Clasificación 25
3.2.1	Cambio en un principio de contabilidad 25
3.2.2	Cambios de estimación contable 27
3.2.3	Cambio en la entidad que reporta 28
3.3	Otras clasificaciones 29
3.3.1	Cambio en un principio de contabilidad, derivado de un cambio en una estimación contable. 29

3.3.2	Corrección de un error en estados financieros emitidos previamente	30
3.3.3	Justificación para un cambio en un principio de contabilidad	31
3.3.4	Divulgaciones por cambio en un principio de contabilidad	32
3.3.5	Efecto acumulativo de un cambio en principio de contabilidad	34
3.3.6	Divulgación de un cambio en una estimación contable	34
3.3.7	Divulgación de un cambio en la entidad	35

#### CAPITULO IV

##### DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

4.1	Definiciones	36
4.1.1	Estructura del dictamen	38
4.2	Tipos de dictámenes	40
4.2.1	Dictamen estándar del auditor	41
4.2.2	Opinión con salvedad	43
4.2.3	Opinión negativa o adversa	47
4.2.4	Abstención de opinión	51
4.3	Otros tipos de opinión relacionados con cambios contables	54
4.3.1	Desviación a un principio de contabilidad generalmente aceptado	54
4.3.2	Opinión sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases diferentes a principios de contabilidad	56

#### CAPITULO V

##### CASOS PRACTICOS

5.1	Caso Práctico A. Cambio en estimación Contable	64
5.2	Caso Práctico B. Cambio en principio de contabilidad del tipo de efecto acumulativo	68

5.3	Caso Práctico C. Cambio en la aplicación de un principio de contabilidad mediante la modificación de estados financieros de periodos anteriores	75
5.4	Caso Práctico D. Cambio en principio de contabilidad en estados comparativos	77
5.5	Caso Práctico E. Cambio en la entidad que reporta (cambio especial)	81
-	CONCLUSIONES	85
-	RECOMENDACIONES	87
-	BIBLIOGRAFIA	88



## INTRODUCCION

El papel que desempeña el Contador Público y Auditor en el desarrollo económico de la sociedad guatemalteca, se hace cada vez más importante, por las ventajas que representan sus servicios para las empresas y por el alto grado de desarrollo que ha alcanzado la profesión. Por estas razones se debe mantener la calidad profesional en cada trabajo que se realice.

Cuando se dan cambios en los principios de contabilidad aplicados por una entidad o por reformas a las leyes fiscales, puede que estos afecten significativamente la presentación de la situación financiera y las tendencias mostradas en los estados financieros. Por consiguiente, el Contador Público y Auditor debe de emitir su opinión acerca del efecto de estos cambios contables, para ello deberá determinar el grado y alcance de las pruebas y los procedimientos de auditoría, así como su criterio profesional, obviamente con estricto apego a las normas de auditoría.

El presente trabajo es resultado de una árdua labor de investigación, para lo cual además de disponer de una limitada bibliografía, conté con la valiosa colaboración

de profesionales en la carrera de Auditoría, quienes con su experiencia colaboraron en la realización del mismo. Dada la importancia del tema principal del presente trabajo, el cual es tratado en los capítulos III, IV y V; he considerado oportuno hacer una descripción de los aspectos generales de la auditoría, tal como definición y clasificación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el capítulo I.

En el capítulo II me refiero fundamentalmente a los aspectos generales de las empresas que operan en Guatemala, lo que incluye la definición, clasificación y tipos de estados financieros que presenta una empresa comercial.

Posteriormente en el capítulo III, se hace una definición y clasificación de los cambios contables, las posibles causas que le dan origen a su ocurrencia y naturaleza, la incidencia y su divulgación en los estados financieros.

El capítulo IV, trata acerca de los diferentes dictámenes que se emiten cuando la opinión del Contador

Público y Auditor, se ve afectada por un cambio contable.

El capítulo V, ejemplifica a través de diferentes casos prácticos, algunas situaciones relacionadas a los cambios contables, asimismo, incluye como anexo un cuestionario de selección múltiple para reconocer y determinar dichos cambios contables.

Es mi intención, colaborar para que el usuario de los estados financieros auditados reconozca cual es el efecto de los cambios contables en la opinión emitida por el auditor. También deseo que el presente trabajo contribuya para que los miembros de la profesión se esfuercen por divulgar e identificar todos los posibles cambios contables que se den y afecten al cliente, de manera que su opinión profesional sea fácilmente comprensible por todos los usuarios.

## CAPITULO I

### ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA

#### 1.1 DEFINICION

La auditoria en su más amplio sentido se define como una actividad profesional, lo que implica al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Asimismo puede ser definida como "una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas sobre la contabilidad, los aspectos financieros y de operaciones de una organización económica" (1). La auditoria es uno de los muchos servicios proporcionados por la profesión contable y puede ser realizada para varios propósitos diferentes. Los propósitos para los cuales la auditoria es más frecuentemente realizada son:

- La expresión de una opinión independiente sobre los estados financieros de una entidad económica; y

-----  
(1) Robert L. Grinaker, Ben B. Barr. Auditoria El Exámen de los Estados Financieros. Pag. 15

- El control de recursos dentro de la misma.

## 1.2 CLASIFICACION

La auditoría en función del objetivo deseado puede ser de varias clases, entre las que se incluyen las siguientes:

- 1.2.1 Auditoría Financiera.
- 1.2.2 Auditoría Administrativa.
- 1.2.3 Auditoría Fiscal.
- 1.2.4 Auditoría Social.
- 1.2.5 Auditoría Operacional.

### 1.2.1 AUDITORIA FINANCIERA

Es examinar los estados financieros de una entidad por un periodo determinado, aplicando Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre la razonabilidad de dichos estados financieros de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

### 1.2.2 AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Es un enfoque sistemático orientado a evaluar la ejecución de la administración. La auditoría administrativa trabaja con gran parte de elementos cualitativos y proporciona una evaluación cuantitativa.

#### 1.2.3 AUDITORIA FISCAL

Es un examen enfocado a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está sujeta una entidad.

#### 1.2.4 AUDITORIA SOCIAL

Es examinar y evaluar las consecuencias sociales de las actividades de las entidades, para estimar sus costos a la sociedad.

#### 1.2.5 AUDITORIA OPERACIONAL

Es examinar y evaluar sistemáticamente las operaciones de una entidad con el propósito de determinar si está operando en forma efectiva y eficiente. Asimismo, determina el grado de cumplimiento de las políticas, métodos y procedimientos de la entidad, efectuando recomendaciones para asegurar la

observancia de dichas políticas.

Adicionalmente, en función a las personas que la realizan puede ser:

1.2.6 Auditoría Interna.

1.2.7 Auditoría Externa.

#### 1.2.6 AUDITORIA INTERNA

Es una actividad de evaluación que en forma independiente se desarrolla dentro de una organización, teniendo por objeto la revisión de las operaciones contables, financieras y fiscales, como base para servir a la administración. Es un control administrativo, cuyas funciones son medir y evaluar la eficacia de otros controles.

#### 1.2.7 AUDITORIA EXTERNA:

Es el examen de los estados financieros de una empresa, llevado a cabo por un auditor con criterio profesional independiente, y que aplique para tales efectos: principios, normas, procedimientos y técnicas de auditoría, para llegar a producir el producto final,

que es el dictamen sobre los estados financieros examinados.

### 1.3 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

#### 1.3.1 DEFINICION

Los principios de contabilidad generalmente aceptados constituyen un conjunto de reglas normativas para la contabilidad, que tienen como fin principal reducir o evitar las discrepancias de criterios que puedan existir entre los contadores al efectuar los registros de las operaciones contables y de servir de base para estructurar los asuntos contables (2).

En Guatemala el órgano o institución encargado de establecer y definir los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el país es el Intituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Este instituto en su primer pronunciamiento

-----  
(2) Universidad de San Carlos de Guatemala. USAC.  
Apuntes de Clase. Facultad de Ciencias Económicas.



define a los principios de contabilidad de la siguiente manera: "Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de estados financieros".

La comisión de principios de contabilidad y normas de auditoría del IACPA, considera de observancia obligatoria los siguientes principios básicos:

- 1.3.1.1 Entidad
- 1.3.1.2 Negocio en marcha
- 1.3.1.3 Unidad monetaria
- 1.3.1.4 Conservatismo
- 1.3.1.5 Sustancia antes que forma
- 1.3.1.6 Costo histórico original
- 1.3.1.7 Realización
- 1.3.1.8 Periodo contable
- 1.3.1.9 Revelación suficiente
- 1.3.1.10 Importancia relativa
- 1.3.1.11 Consistencia o uniformidad

A continuación se da una idea de lo que cada uno de ellos establece:

**1.3.1.1 ENTIDAD:**

La información contable incluida en estados financieros debe identificarse con un ente económico con estructura y operaciones propias. Este es independiente de sus accionistas, propietarios o miembros y en sus estados financieros solo debe incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de dicho ente.

**1.3.1.2 NEGOCIO EN MARCHA:**

Supone que una entidad tendrá operaciones en forma continuada a menos que exista clara evidencia de lo contrario.

**1.3.1.3 UNIDAD MONETARIA:**

Las operaciones y eventos económicos se reflejan en la contabilidad expresados en la unidad monetaria del país en que esté establecida la entidad. La unidad monetaria en que se expresan los estados financieros debe revelarse.

**1.3.1.4 CONSERVATISMO:**

En el registro de operaciones contables y en la preparación de estados financieros, debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables, evitando la sobrevaluación de las utilidades y los activos. El conservatismo obliga a observar lo siguiente: No deben anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. Todo el pasivo y las pérdidas conocidas deberán registrarse sin importar si se puede o no determinar su exactitud.

#### **1.3.1.5 SUSTANCIA ANTES QUE FORMA:**

Las transacciones y eventos económicos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente de acuerdo con su forma.

#### **1.3.1.6 COSTO HISTORICO ORIGINAL:**

Las operaciones y eventos económicos se deben contabilizar según las cantidades de efectivo que se desembolsen, su equivalente, o la estimación razonable que de ellos se haga en el momento en que consideren realizados contablemente. Los estados financieros presentados bajo estos principios no tienen el propósito

de mostrar los valores actuales de los activos ni los valores a los que se pudieran realizar.

#### 1.3.1.7 REALIZACION:

La contabilidad considera realizadas las operaciones y eventos económicos:

- a) Cuando se ha efectuado transacciones con otras entidades. A este respecto, un derecho se adquiere y una obligación surge cuando se formaliza, independientemente de cuando se liquide. Salvo casos especiales, este principio requiere que los ingresos se registren al momento de ser devengados.
- b) Cuando ha habido transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto se puede cuantificar razonablemente en términos monetarios.

**1.3.1.8 PERIODO CONTABLE:**

Para efectos de informar sobre la situación financiera y los resultados de operación, debe dividirse la vida de la entidad en periodos convencionales (normalmente de un año). Las operaciones y eventos económicos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, deben identificarse con el periodo en que ocurran; por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo correspondiente.

De acuerdo con este principio, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron.

**1.3.1.9 REVELACION SUFICIENTE:**

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todos los aspectos necesarios, para que el usuario de dichos estados pueda interpretarlos adecuadamente.

**1.3.1.10 IMPORTANCIA RELATIVA:**

En la contabilización de transacciones y en la

preparación de estados financieros, debe darse atención primordial a aquellos asuntos importantes susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. El factor de importancia debe medirse en relación con el resto de las transacciones, partidas o elementos de los estados financieros.

#### 1.3.1.11 CONSISTENCIA O UNIFORMIDAD:

Los métodos, procedimientos y políticas contables deben aplicarse de manera uniforme dentro de un mismo periodo contable, y a través de los periodos, para asegurar la comparabilidad de los datos. Los cambios en la aplicación de prácticas contables de un periodo a otro deberán divulgarse, así como el efecto de tales cambios; su divulgación hará posible efectuar comparaciones razonables de los estados financieros.

#### 1.4 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

##### 1.4.1 DEFINICION

Las normas son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que

desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo (3).

Las normas de auditoría se clasifican en:

1.4.2 Normas Personales.

1.4.3 Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo.

1.4.4 Normas Del Dictamen.

#### 1.4.2 NORMAS PERSONALES

Se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Las normas personales más importantes son:

#### ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

-----  
(3) Universidad de San Carlos de Guatemala. USAC.  
Apuntes de Clase.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente extendido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

#### CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

#### INDEPENDENCIA

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

#### 1.4.3 NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aún cuando es difícil definir lo que en



cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos y procedimientos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Las normas de ejecución del trabajo más relevantes son:

#### PLANEACION Y SUPERVISION

El trabajo de auditoria debe ser planeado adecuadamente con el objeto de cubrir los procesos y flujos de información importantes en las empresas y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

#### ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a

depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

#### OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

##### 1.4.4 NORMAS DEL DICTAMEN

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto sobre los estados financieros, cuantificandolo si es posible.

## CAPITULO II

### ASPECTOS GENERALES DE LAS EMPRESAS QUE OPERAN EN GUATEMALA

#### 2.1 DEFINICION

##### 2.1.1 CONCEPTO DE COMERCIANTE

Es la capacidad que tienen las personas individuales y juridicas, para contratar y obligarse. La calidad se adquiere con el ejercicio habitual del comercio, es decir, el proceso de compra y venta de bienes.

##### 2.1.2 PERSONA INDIVIDUAL Y PERSONA JURIDICA

Persona Individual: es todo ser vivo con figura humana. La persona individual capaz, es la que tiene facultades para disponer libremente de sus bienes y ejercer todos los actos de la vida civil.

Persona Juridica: está constituida por la reunión de capitales y actividades que al dar cumplimiento a los requisitos establecidos para su formación y funcionamiento, puede adquirir derechos y contraer

obligaciones (similar a la persona individual). Posee nombre propio, domicilio, patrimonio social, independiente de los bienes, derechos, etc. de las personas que la integran.

## 2.2 CLASIFICACION

Las personas juridicas se puede clasificar de acuerdo a su naturaleza o carácter de la siguiente forma:

### 2.2.1 PERSONAS JURIDICAS DE CARACTER PUBLICO

- El Estado
- Las Municipalidades
- Fundaciones
- Otras Instituciones afines

### 2.2.2 PERSONA JURIDICA DE NATURALEZA CIVIL

- De fines politicos
- De fines cientificos
- Actividades artisticas
- Sociedades de beneficiencia
- Agrupaciones de recreo

### 2.2.3 PERSONA JURIDICA DE NATURALEZA JURIDICA

- Sociedades o Empresas Juridicas (sociedad

mercantil)

- SOCIEDAD MERCANTIL

Este tipo de sociedad comprende la reunión de dos o más personas que aportan numerario, industrias u otros activos para la explotación de un negocio y por cuya dirección y gestión quedan responsables frente a terceros. Estas se dividen a su vez en empresas comerciales, industriales, bancarias, seguros y fianzas, de servicios, agrícolas y otras.

A continuación detallo los tipos de sociedades que reconocen nuestras leyes:

- Sociedad Colectiva
- Sociedad en Comandita Simple
- Sociedad de Responsabilidad Limitada
- Sociedad Anónima
- Sociedad En Comandita por Acciones

**2.3 TIPOS DE ESTADOS FINANCIEROS QUE PRESENTA UNA EMPRESA COMERCIAL**

Toda empresa comercial como parte de sus operaciones, lleva implícito obtener información de carácter financiero, con el objeto de conocer y determinar las ganancias y pérdidas derivadas de sus actividades económicas (compra, venta, comercialización, producción, etc.). Esta información la gerencia, los accionistas, los inversionistas o terceras personas interesadas, la obtienen a través de los estados financieros básicos, los cuales detallo a continuación:

### 2.3.1 ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

Son aquellos necesarios para presentar una información completa de los eventos económicos de una entidad durante un periodo determinado y a una fecha dada.

Se consideran como básicos:

- 2.3.1.1 Balance General
- 2.3.1.2 Estado de Resultados
- 2.3.1.3 Estado de Utilidades Retenidas
- 2.3.1.4 Estado de Flujo de Efectivo

Los estados financieros están estructurados de la

siguiente forma:

Todos contendrán:

1. Encabezado: Que contiene el nombre de la entidad, el nombre del estado y la fecha o el periodo que comprende;
2. Cuerpo: La información financiera que se presenta;
3. Firmas. Las firmas serán del contador y el representante legal o propietario.

#### 2.3.1.1 BALANCE GENERAL

Muestra la situación financiera de la entidad a una fecha dada. Dentro del cuerpo se incluirán los activos, pasivos y capital.

#### 2.3.1.2 ESTADO DE RESULTADOS

Es el cuadro que muestra los resultados económicos de una entidad por un periodo de tiempo determinado, el cual puede ser un año o menos. Dentro del cuerpo se incluirán los ingresos y gastos normales al giro de la entidad, los ingresos y gastos financieros y aquellos ingresos o gastos no recurrentes y extraordinarios.

#### 2.3.1.3 ESTADO DE UTILIDADES RETENIDAS



Es el estado financiero a través del cual se muestran los movimientos existentes en la cuenta de "Utilidades Retenidas", ocurridos en un periodo determinado:

- Capital;
- Reservas; y
- Utilidades acumuladas o retenidas.

Podrá ser presentado en forma independiente o conjunta con el Estado de Resultados. Dentro del cuerpo se incluye el saldo inicial de las Utilidades Retenidas y su movimiento para llegar al saldo final de la cuenta.

#### **2.3.1.4 ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO**

De acuerdo al Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 24, del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores "Estado de Flujo de Efectivo", en su párrafo cuatro indica: "El propósito principal de un Estado de Flujo de Efectivo es el de proporcionar información relevante acerca de la recepción y pagos de efectivo de una entidad durante un periodo. También presenta los cambios de un periodo a otro en la situación financiera de la entidad".

Para facilitar la interpretación de los usuarios en los estados financieros, muchas veces se requieren revelaciones, aclaraciones y ampliaciones de información contenida en los mismos, a esto se le conoce como notas a los estados financieros.

## CAPITULO III

### CAMBIOS CONTABLES

#### 3.1 DEFINICION

Cuando una entidad aplica cambios en los principios de contabilidad generalmente aceptados, estos pueden afectar significativamente la presentación de la situación financiera y los resultados de sus operaciones en un periodo contable, así como las tendencias mostradas en los estados financieros comparativos, conforme lo manifiesta el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), en su pronunciamiento No. 12. Por lo tanto, el cambio debe divulgarse de manera tal que facilite el análisis y entendimiento de los estados financieros.

La comparación de los estados financieros de una entidad entre distintos años puede verse afectada por lo siguiente:

- Cambios contables;
- Un error en estados financieros emitidos anteriormente;

- Cambios en clasificaciones; y
- Eventos o transacciones sustancialmente diferentes de aquellas incluidas en los estados financieros anteriormente emitidos.

### 3.2 CLASIFICACION DE CAMBIOS CONTABLES

Un cambio contable se clasifica en:

- a) Cambio en un principio de contabilidad;
- b) Cambio en una estimación contable; o
- c) Cambio en la entidad que reporta (el cual es un tipo especial de cambio en un principio de contabilidad).

A continuación presento un concepto de cada uno de los cambios contables conforme la clasificación anterior:

#### 3.2.1 Cambio en un Principio de Contabilidad

Un cambio en un principio de contabilidad se deriva de utilizar o adoptar un principio de contabilidad generalmente aceptado diferente de otro que se usó anteriormente para fines de información. El término

principio de contabilidad incluye no sólo los principios y prácticas contables sino también los métodos para su aplicación.

Los cambios en principios de contabilidad son numerosos y variados, a mi criterio presento los mas importantes los cuales son:

- Cambio en el método de valuación del inventario; ejemplo: del método de costo promedio a PEPS (Primeras Entradas Primeras Salidas).
  
- Cambio en el método de depreciación que se ha venido usando como la línea recta a depreciación acelerada o de un método acelerado a un método de línea recta.  
(Ver ejemplo en caso práctico, capítulo V).
  
- Un cambio en registrar costos como gastos cuando se incurren por el de diferirlos y amortizarlos ejemplo: la adquisición de un equipo de computación cuya vida útil se conoce será aproximadamente de un año y se opta por depreciarlo en cuatro años, aplicando las tasas máximas permitidas por nuestras leyes tributarias.

### 3.2.2 Cambios de Estimación Contable

La preparación de estados financieros requiere que se estimen los efectos de acontecimientos futuros, debido a que los mismos no se pueden predecir con exactitud; Por lo tanto, las estimaciones cambian a medida que ocurren nuevos sucesos y se adquiere más experiencia (juicio profesional) e información adicional.

Las estimaciones son necesarias para la aplicación de partidas como las siguientes:

- a) Vida estimada de servicio;
- b) Provisión para costos de garantía de productos;
- c) Provisión para cuentas incobrables;
- d) Provisión para obsolescencia de inventarios;
- e) Valor neto realizable de inventarios;
- f) Vida útil y valor residual de activos depreciables;
- g) Periodo de amortización de cargos diferidos.

### 3.2.3 Cambio en la Entidad que Reporta

Es un tipo especial de cambio de un principio de contabilidad y ocurre en estados financieros que son de

una entidad diferente. Los cambios en las entidades que reportan y que requieren reconocimiento en la opinión del auditor incluyen:

- a) La presentación de estados consolidados o combinados en lugar de estados de compañías individuales.
- b) Cambios de subsidiarias específicas que forman parte del grupo de compañías en relación con las cuales se presentan los estados consolidados.
- c) Cambio de las compañías incluidas en los estados financieros combinados.
- d) Cambios en los métodos de contabilización de subsidiarias y otras inversiones en acciones comunes en lo que respecta a usar la base de "costo" o "participación" y métodos de consolidación.

### 3.3 OTRAS CLASIFICACIONES

Adicionalmente a la clasificación anterior, existen

otras formas de identificar cambios contables y formas de divulgación las cuales detallo a continuación:

### 3.3.1 Cambio en un Principio de Contabilidad, derivado de un Cambio en una Estimación Contable

Es difícil distinguir entre un cambio en un principio de contabilidad y un cambio en una estimación contable, sin embargo, el efecto de un cambio en un principio de contabilidad puede ser inseparable del efecto de un cambio en una estimación (4).

Los cambios de este tipo están frecuentemente relacionados con el proceso continuo de obtener información adicional y revisar estimados. Por ejemplo: una compañía puede cambiar de diferir y amortizar un costo a registrarlo como un gasto cuando se incurra, debido a que los beneficios futuros del costo se han hecho dudosos. Por lo tanto, el nuevo método es adoptado en reconocimiento parcial o total del cambio en la estimación de los beneficios futuros.

---

(4) Pronunciamiento sobre contabilidad financiera No. 12 del IGCFA. Página 48



### 3.3.2 Corrección de un Error en Estados Financieros Emitidos Previamente

La corrección de un error en estados financieros emitidos anteriormente se puede dar como resultado de errores matemáticos, inadvertencias o mala interpretación de hechos existentes en la fecha en que los estados financieros fueron preparados originalmente. Este tipo de correcciones no afectan la uniformidad por consiguiente, no afectarán ningún elemento de los principios de contabilidad o de su aplicación.

Ejemplificando la corrección de error en la presentación de un Balance General, en la parte del Activo Circulante, por error se omite el rubro de Inventarios (una cifra materialmente significativa), sin embargo, al sumar el total de activo el importe incluye dicho rubro. Por consiguiente al enmendar el error, el total del activo sigue siendo el mismo.

### 3.3.3 Justificación para un Cambio en un Principio de Contabilidad

Un cambio en un principio de contabilidad se justifica cuando se opta por utilizar otro principio

contable, ya sea porque es requerido por nuevas leyes, por nuevos pronunciamientos de contabilidad financiera o si se considera que el cambio conducirá a una presentación más apropiada de los estados financieros de la entidad.

El uso consistente de principios de contabilidad de un periodo contable a otro, realza la utilidad de los estados financieros para los usuarios y facilita el análisis y entendimiento de datos contables comparativos.

En nuestro país El Decreto 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1 de julio de 1992, enumera los cambios del ISR aplicables a todos los contribuyentes afectos a la ley:

- Modificación a la aplicación de los porcentajes de depreciación y amortización de activos fijos.
- Incremento al 30% (para personas jurídicas) el cálculo del Impuesto sobre la Renta en comparación a una escala progresiva de tarifas utilizada anteriormente:

- La reserva de cuentas incobrables del 2% al 3% sobre los saldos deudores de documentos y cuentas por cobrar, etc.

Dichos cambios originaron variaciones de un periodo a otro, teniendo que justificar y revelar los cambios en notas a los estados financieros.

#### 3.3.4 Divulgaciones por Cambio en un Principio de Contabilidad

Un cambio en un principio de contabilidad que tenga un efecto importante en los estados financieros, es necesaria su revelación explicando en una nota la justificación por la cual se prefiere el principio que se ha adoptado.

En la divulgación, los cambios contables deben ser reconocidos incluyendo el efecto acumulativo del cambio en la utilidad neta del periodo; hay casos especiales tal como lo manifiesta el Pronunciamiento No. 12 del IGCPA sobre Cambios Contables, en que es necesario modificar los estados financieros de periodos anteriores, por ejemplo:

- a) Un cambio del método de valuación de inventarios

La divulgación de un cambio en la entidad se da cuando a una empresa se le adhiere otra como parte de la misma. Por consiguiente, es necesario divulgar los principios de contabilidad y las políticas contables que se aplicarán de una con respecto a la otra. El efecto del cambio, lo podremos ver modificando los estados financieros presentados en todos los periodos anteriores, con el fin de mostrar información financiera para la nueva entidad que reporta.

Estos estados financieros deben describir la naturaleza del cambio y la razón para el mismo. Además, el efecto del cambio en la utilidad antes de partidas extraordinarias y utilidad neta debe ser divulgado para todos los periodos presentados. Cabe mencionar, que los estados financieros de periodos posteriores, no necesitan repetir las divulgaciones.

## CAPITULO IV

### DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

#### 4.1 DEFINICION

El dictamen es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos implica una explicación clara del motivo que lo origina. Sin embargo, estas formas no deberán utilizarse cuando las condiciones específicas sean tales que su aplicación no sea indicada (6).

-----  
(6) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Página 287.

Lógicamente, no hay sustituto posible para el análisis y estudio cuidadoso de cada situación particular en forma tal, que quede claramente expuesto al lector todo lo que el auditor desee expresar en su dictamen. El resultado que desea informar debe mostrarse en las formas u opciones de dictámenes que aquí se presentan; por lo anterior, la uniformidad en la presentación y contenido de los dictámenes es importante, tanto desde el punto de vista del lector como del propio auditor.

Por ser declaraciones de la administración, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad directa y exclusiva de la entidad. Por otra parte, en virtud de que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional, éste deberá expresar en forma clara y precisa el grado de responsabilidad que está asumiendo al firmar dicho documento.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, en su Norma de Auditoría No. 10, define al dictamen como el documento en el cual el Contador Público y Auditor Independiente emite su opinión, en

base a la auditoría realizada. acerca de la razonabilidad de los estados financieros. de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

#### 4.1.1 ESTRUCTURA DEL DICTAMEN

El SAS 58 vino a modificar la estructura del dictamen tradicional de los auditores, este SAS expone que como mínimo el nuevo dictamen debe incluir los siguientes elementos básicos:

- **Título:** Debe usarse un título apropiado, tal como "Informe de los auditores independientes". Esto ayuda al lector a identificar el informe y a distinguirlo fácilmente de informes que pueden ser emitidos por otros, por ejemplo, la gerencia.
  
- **Destinatario:** Normalmente se dirige a los accionistas, propietarios o a la junta directiva de la entidad.
  
- **Párrafo del Alcance que contiene:**
  - a) Identificación de los estados financieros examinados, incluyendo el flujo de efectivo que sustituyó al estado de cambios en la situación

financiera.

- b) Fecha de los estados financieros.
- c) Hacer referencia que los estados financieros "son responsabilidad de la administración de la compañía" y que "la responsabilidad del auditor es expresar opinión sobre los estados financieros" en base a su examen.

- **Párrafo explicativo:** Aquí se hace una explicación del proceso de la auditoría, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, la cual planifica y examina la evidencia sobre una base selectiva para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores significativos.
- Si existieran salvedades se deben de anotar en el párrafo siguiente del párrafo explicativo.
- **Párrafo de la opinión:** Es donde se expresa la razonabilidad o no de los estados financieros en todos sus aspectos importantes, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Nombre del Contador Público y Auditor que firma y número de colegiado.



- Fecha: La fecha del informe de auditoria es particularmente importante. Normalmente se supone que se ha realizado una revisión de eventos subsiguientes hasta la fecha del informe de auditoria o a una fecha aceptablemente próxima a esa fecha. Por esto, los informes de auditoria deben ser fechados tan pronto como sea posible después de finalizarse la auditoria y se haya recibido toda la información esencial de la auditoria.

#### 4.2 TIPOS DE DICTAMENES:

La opinión que el auditor expresa acerca de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros, como resultado del examen y revisión de ellas se plasma en un documento que se conoce como "dictamen". Se conocen cuatro clases de dictámenes, los cuales son:

- 4.2.1 Dictamen estandar, sin salvedades o limpio.
- 4.2.2 Dictamen con salvedades.
- 4.2.3 Negativa o adversa.
- 4.2.4 Abstención de opinión.

#### 4.2.1 DICTAMEN ESTANDAR DEL AUDITOR

Es cuando el auditor está satisfecho en todos los aspectos importantes de la información financiera en base al trabajo realizado.

"El dictamen estándar del auditor establece que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta conclusión puede ser expresada solamente cuando el auditor se ha formado una opinión en base a la auditoría desarrollada, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas (7).

A continuación modelo de un dictamen estándar sobre estados financieros comparativos:

-----  
(7) Normas de Auditoría No. 18 Recopilación 1972. IGCPA.  
pag. 40

Informe de los Auditores Independientes

A la Junta Directiva  
Compañía Ejemplo, S.A:

Hemos efectuado la auditoría de los balances generales (consolidados) adjuntos de Compañía Ejemplo, S.A. (y subsidiarias) al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4 y de los estados (consolidados) conexos de utilidades y utilidades retenidas, y de flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores significativos. Una auditoría incluye examinar, sobre una base selectiva, la evidencia que respalda los montos y las revelaciones en los estados financieros. Una auditoría incluye evaluar tanto los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la administración, como la presentación en conjunto de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías ofrecen una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros (consolidados) antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía Ejemplo, S.A. (y subsidiarias) al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

12 de febrero de 19X6

#### 4.2.2 OPINION CON SALVEDAD

Es cuando el auditor expresa una excepción con respecto a un asunto particular en los estados financieros, pero que el efecto de cualquier desacuerdo, incertidumbre o limitación no es tan importante que requiera una opinión negativa o abstenerse de opinar.

El IGCPA en su Norma de Auditoria No. 10 con respecto a la opinión con salvedad establece que, excepto por los efectos del (de los) asunto(s) relacionado(s) con la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

A continuación detallo los principales conceptos y características que pueden incidir en la emisión de este tipo de dictamen:

- a) Desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.

- b) Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- c) Contingencias.

En todos los casos de salvedad o excepción se tendrá presente la importancia relativa y riesgo probable respecto de los estados financieros considerados en su conjunto.

Cuando las salvedades sean de tal importancia (individual o conjuntamente) que invaliden las cifras de los estados financieros tomados en conjunto, lo adecuado será emitir una opinión negativa o adversa. Lógicamente, el grado de importancia que se asigna a las salvedades o excepciones, es materia de juicio personal y del criterio profesional del auditor en vista de las circunstancias.

El siguiente es un ejemplo de informe de auditoría que expresa una opinión con salvedad (excepto por) debido a que la administración no ha proporcionado una justificación razonable para un cambio en principios de contabilidad:

Informe de los Auditores Independientes

A la Junta Directiva  
Compañía Ejemplo, S.A.

Hemos efectuado la auditoría de los balances adjuntos de Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4, y de los estados conexos de utilidades y utilidades retenidas y de flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores significativos. Una auditoría incluye examinar, sobre una base selectiva, la evidencia que respalda los montos y las revelaciones en los estados financieros. Una auditoría incluye evaluar tanto los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la administración, como la presentación en conjunto de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías ofrecen una base razonable para nuestra opinión.

Como se revela en la Nota X a los estados financieros, la Compañía adoptó en 19X5, el método de contabilidad de primero que entra, primero que sale para sus inventarios, mientras que previamente usaba el método de último que entra, primero que sale. Aunque el uso del método de primero que entra, primero que sale está de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, la Compañía no ha proporcionado una justificación razonable para hacer este cambio, según lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, excepto por el cambio en principio de contabilidad mencionado en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

12 de febrero de 19X6

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedad, tendrá que revelar en el párrafo explicativo (anterior al de la opinión), todas las razones que lo llevaron a la conclusión que existe una desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Adicionalmente, el párrafo de la opinión debe incluir la terminología adecuada y hacer referencia al o a los párrafos explicativos.

Si incluimos algún párrafo explicativo, este debe revelar los efectos del asunto motivo de la salvedad en la situación financiera, en el resultado de su operación y en el flujo de efectivo. Si los efectos no se pueden determinar razonablemente, el dictamen lo debe indicar. Si estas revelaciones las hacemos en una notas a los

estados financieros, el párrafo explicativo debe acortarse y hacer referencia a aquella.

#### 4.2.3 OPINION NEGATIVA O ADVERSA

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y el flujo de efectivo no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

En una opinión negativa o adversa debemos incluir las explicaciones de todas las razones que la originaron y de su efecto neto cuantificado porque de no incluir todas esas razones, estaríamos ocultando información que debe conocer el lector.

En el caso de existir un dictamen negativo, no debemos expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en



vista de que harían contradictoria y confusa la afirmación básica del Contador Público de que los estados financieros no presentan la situación financiera, los resultados de operación, variaciones en el capital contable y el flujo de efectivo de la Compañía.

El siguiente es un ejemplo de informe de auditoría que expresa una opinión adversa debido a una desviación de principios de contabilidad generalmente aceptados:

Informe de los Auditores Independientes

A la Junta Directiva  
Compañía Ejemplo, S.A.

Hemos efectuado la auditoria de los balances generales adjuntos de Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4 y de los estados conexos de utilidades y utilidades retenidas y de flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorias.

Efectuamos nuestras auditorias de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoria para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores significativos. Una auditoria incluye examinar sobre una base selectiva, la evidencia que respalda los montos y las revelaciones en los estados financieros. Una auditoria incluye evaluar tanto los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la administración, como la presentación en conjunto de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorias ofrecen una base razonable para nuestra opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la compañía registra su propiedad, planta y equipo a valores de tasación y acumula la depreciación en base a tales valores. Además, la Compañía no reconoce los impuestos sobre la renta diferidos con respecto a diferencias entre ingresos financieros e ingresos tributarios que surgen debido al uso, para propósitos impositivos, del método de ventas a plazo para presentar la ganancia bruta de ciertos tipos de venta. Los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren que la propiedad, planta y equipo sean presentados a valores no superiores al costo, reducidos por la depreciación en base a tal monto, como también que se reconozcan impuestos sobre la renta diferidos.

Debido a las desviaciones de principios de contabilidad generalmente aceptados mencionadas en el párrafo anterior, al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4, los inventarios fueron aumentados en Q. XXX,000 y Q. XXX,000, respectivamente, debido a inclusión en gastos de manufactura de una depreciación en exceso de la que se basa en costo histórico; la propiedad, planta y equipo, menos la depreciación acumulada, están presentados en Q. XXX,000 y Q. XXX,000, respectivamente, en exceso el valor basado en el costo histórico; y no se han reconocido impuestos sobre la renta diferidos de Q. XXX,000 y Q. XXX,000. Esto resulta en un aumento de Q. XXX,000 y Q. XXX,000 en utilidades retenidas y un superávit de revaluación de Q. XXX,000 y Q. XXX,000, respectivamente. Al 31 de diciembre 19X5 y 19X4, el costo de ventas aumentó en Q. XXX,000 y Q. XXX,000, respectivamente, debido a los efectos de la contabilización de la depreciación indicada arriba, y no se han reconocido impuestos sobre la renta diferidos de Q. XXX,000 y Q. XXX,000; esto resultó en un aumento en la utilidad neta de Q. XXX,000 y Q. XXX,000, respectivamente.

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos discutidos en los párrafos anteriores, los estados financieros antes mencionados no presentan razonablemente la situación financiera de Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4, ni los resultados de sus operaciones, ni sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

12 de febrero de 19X6

Siempre que un cambio contable sea la causa de que un auditor independiente expese una opinión con salvedad o una opinión negativa respecto a la conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en el año del cambio, el auditor deberá considerar los posibles efectos de ese cambio en relación con los informes que pudiera emitir sobre los estados financieros de la entidad de los años siguientes al del cambio tal como se expuso anteriormente.

#### 4.2.4 ABSTENCION DE OPINION

Nos debemos de abstener de expresar una opinión cuando el alcance del examen, por cualquier circunstancia, ha sido limitado en forma importante, e indicar claramente todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención. También, debemos de abstenernos de opinar en los casos en que la situación financiera de la entidad sujeta a examen pueda verse afectada en forma trascendental por contingencias en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decisivamente en la vida misma del negocio. En estos casos, debido a que estas contingencias, de hecho, representan limitaciones serias al alcance de

nuestro trabajo para reunir la evidencia suficiente y competente para respaldar nuestra opinión, debemos expresar que el efecto desconocido de estos asuntos nos impide opinar sobre los estados financieros y que, en consecuencia, tenemos que abastenernos de opinar.

El hecho de referirse a las razones o motivos que dieron lugar a la abstención no eximirá al Contador Público de incluir las excepciones o salvedades que pudiera tener en relación a la aplicación de los principios de contabilidad y/o a la consistencia en la aplicación de dichos principios.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. El Contador Público, si ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones, conforme a principios de contabilidad, así debe expresarlo.

Porque cuando exista una abstención, no se deberá expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictoria y confusa la abstención.

El siguiente es un ejemplo de informe de auditoría con abstención de opinión sobre la auditoría de una compañía vendedora, por que la compañía vendedora no proporcionó la carta de representación acostumbrada:

Informe de los Auditores Independientes

A la Junta Directiva  
Compañía Ventas, S.A.

A la Junta Directiva  
Compañía Compras, S.A.

Hemos sido contratados para efectuar la auditoría del balance general de Compañía Ventas, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y los estados conexos de utilidades y utilidades retenidas y de flujos de efectivo, por el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de Compañía Ventas, S.A.

No pudimos obtener representaciones apropiadas de la administración de Compañía Ventas, S.A., con respecto a los estados financieros adjuntos. No podemos determinar el efecto de la falta de tales representaciones en la situación financiera de Compañía Ventas, S.A. al 31 de diciembre de 19X5, o en los resultados de sus operaciones, o en sus flujos de efectivo, por el año que terminó en esa fecha.

Debido a que Compañía Ventas, S.A. no nos proporcionó las representaciones apropiadas y que no pudimos, por lo tanto, aplicar otros procedimientos de auditoría para satisfacernos de tales representaciones, el alcance de nuestro examen no fue suficiente para permitirnos expresar, como en efecto no expresamos, una opinión sobre los estados financieros de Compañía Ventas, S.A. que se acompañan.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

31 de enero de 19X6

#### 4.3 OTROS TIPOS DE OPINION RELACIONADOS CON CAMBIOS CONTABLES

##### 4.3.1 DESVIACION A UN PRINCIPIO DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADO

Tal como lo establece la Norma de Auditoria No. 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, con respecto a las desviaciones, cuando los estados financieros se ven materialmente afectados por una desviación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el auditor ha examinado los estados financieros de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas, éste debe expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa, según sea el caso tal como lo pudimos observar en los incisos anteriores.

Si un principio de contabilidad adoptado por primera vez no es un principio de contabilidad generalmente aceptado, o el método de contabilización del efecto del

cambio no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor debe expresar una opinión con salvedad o, si el efecto del cambio es lo suficientemente importante, el auditor debe expresar una opinión negativa sobre los estados financieros tomados de conjunto. Si expresa una opinión con salvedad, la salvedad se referirá no solo conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, sino a la uniformidad en su aplicación. Cuando se exprese una opinión negativa en dichas circunstancias, no será necesario hacer referencia a la uniformidad porque los estados financieros no se presentan conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados (8).

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen cuando el principio de contabilidad adoptado por primera vez no es un principio de contabilidad generalmente aceptado.

(Párrafo Intermedio)

La compañía anteriormente había registrado sus terrenos al costo, pero durante el año ajustó su importe para registrar su valor actual según avalúo practicado con el correspondiente incremento en la inversión de los accionistas por Q..... En nuestra opinión la nueva base de valuación de los terrenos no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

-----  
(8) SAS 32 Dictamen sobre Estados Financieros. Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría del AICPA.



(Párrafo de Opinión)

En nuestra opinión, excepto por el cambio al registrar valores actuales como se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente en relación al año anterior.

#### 4.3.2 OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON BASES DIFERENTES A PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

La utilidad que el dictamen sobre estados financieros ha demostrado tener para la comunidad de negocios, ha motivado que cada vez con mayor frecuencia se soliciten a la profesión dictámenes sobre estados financieros, aun cuando dichos estados hayan sido preparados sobre bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Podemos observar que los casos en que se preparan estados financieros sobre bases diferentes a principios de contabilidad se pueden presentar por diversas razones, entre las que incluyo las siguientes:

1. Porque la entidad, debido a la naturaleza de su actividad, utilice habitualmente para la preparación de sus estados financieros bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Porque los estados financieros de la entidad hayan sido preparados para un propósito específico, debido a disposiciones legales o contractuales.

Como auditores podremos expresar una opinión sobre estados financieros preparados sobre bases diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados siempre y cuando nos satisfagamos de los siguientes requisitos:

- a) Que la información se derive o se haya obtenido de un sistema controlado que garantice la corrección de su agrupación, clasificación y presentación;
- b) Que la información sea cuantificable con base en conceptos definidos aceptados y en unidades de medición reconocidas.

- c) Que el sistema de donde se deriva la información y su eficacia hayan sido juzgados por el auditor como parte de su trabajo y que durante el mismo haya observado las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Generalmente, el auditor expresa su opinión respecto a estados financieros preparados con base en principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, en algunas ocasiones es posible que se utilice una base de contabilización diferente, como el caso de emitir una opinión en base a principios de contabilidad generalmente aceptados en otros países.

En nuestro medio, ejemplos de base diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados podrían ser:

- a) Reconocimiento de ingresos y egresos sobre la base de efectivo.
- b) Estados financieros preparados para un propósito específico.

Quando el auditor dictamina estados financieros

preparados de acuerdo con una base de contabilización diferente a principios de contabilidad generalmente aceptados, debe de juzgar la razonabilidad de las bases utilizadas a la luz de las circunstancias que les dieron origen y en caso de desacuerdo con dichas bases, se tiene que revelar en el dictamen las razones que lo llevaron a la conclusión y emitir una opinión de acuerdo a ella. Al momento de elaborar el dictamen, hay que tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Identificación de los estados financieros examinados y mención de que el examen se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Descripción de las bases utilizadas para preparar los estados financieros o referencia a la nota relativa, e indicación del propósito o finalidad de preparar dichos estados sobre esas bases, para restringir, en su caso, su uso a ese propósito.
- c) Mención en un párrafo intermedio, de que las bases de contabilización utilizadas no coinciden (en algunas o en todos los casos), con los principios de contabilidad generalmente aceptados y referencia

a la nota de los estados financieros que describa las principales diferencias.

- d) Opinión (o abstención) sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados de operación, variaciones en el capital contable y estados de flujo de efectivo de acuerdo a las bases de contabilización descritas.

Si se concluye que los estados financieros no están presentados razonablemente de acuerdo a las bases anteriormente descritas o no están de acuerdo con dichas bases, se tiene que revelar en el dictamen todas las razones que llevan a dicha conclusión.

A continuación presento ejemplos de dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases de contabilización diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados.

El siguiente es un ejemplo de informe sobre estados financieros preparados en base de efectivo:

Informe de los Auditores Independientes

A la Junta Directiva  
Compañía Ejemplo, S.A.

Hemos efectuado la auditoria de los estados de activos y pasivos, originados por operaciones en efectivo de Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4 y los estados conexos de cobros y pagos, por los años que terminaron en esas fechas. Nuestras auditorias se efectuaron de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas y por consiguiente, incluyeron aquellas pruebas de los registros de contabilidad y aquellos otros procedimientos de auditoria que consideramos necesarios en las circunstancias.

Como se describe en la nota X, es politica de la Compañía preparar sus estados financieros en base a cobros y pagos; por consiguiente, ciertos ingresos y el activo correspondiente se reconocen cuando se reciben en lugar de cuando se devengan, y ciertos gastos se reconocen cuando se pagan en lugar de cuando se incurre en la obligación. Por consiguiente, los estados financieros adjuntos no pretenden presentar la situación financiera, ni los resultados de operaciones de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, los activos y pasivos derivados de operaciones en efectivo de Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5 y 19X4 y los cobros y pagos efectuados durante los años que terminaron en esas fechas, sobre la base de contabilidad descrita en la nota X.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

2 de febrero de 19X6

El siguiente es un ejemplo de informe de auditoria cuando se aplican procedimientos previamente convenidos sobre ciertos elementos, cuentas o partidas especificas de un estado financiero, con respecto a una propuesta de adquisición:

Informe de los Auditores Independientes

A la Junta Directiva  
Compañía Ejemplo, S.A.

Hemos aplicado ciertos procedimientos convenidos previamente como se menciona más adelante, a los registros de contabilidad de Compañía Ejemplo, S.A. al 31 de diciembre de 19X5, únicamente para asistirlos a ustedes en relación con la propuesta de adquisición de dicha compañía. Se entiende que este informe es para su información únicamente y no debe ser referido a, o distribuido para ningún otro propósito a ninguna persona que no sea miembro de la administración de Compañía Ejemplo, S.A. Nuestros procedimientos y los resultados obtenidos son los siguientes:

- a) Los fondos de caja chica de la oficina central de contabilidad, por un monto de Q. 5,000.00, se contaron y conciliaron con la cuenta de control del libro mayor general.
- b) El efectivo depositado en los siguientes bancos se reconcilió con las respectivas cuentas del libro mayor general y se obtuvo confirmación de los correspondientes saldos mediante certificación de los depositarios:

Banco	Saldo según Mayor General
Banco Nacional Briz	Q. 25,000.00
Banco Agrícola Internacional	20,000.00
Banco Financiero Central	90,000.00
Banco Interamericano	50,000.00
Banco Extranjero	5,000.00

Se obtuvo un balance de comprobación de los registros auxiliares de las cuentas por cobrar, se verificó con el libro mayor auxiliar y se reconcilió con el saldo de Q. 500,000.00 en la cuenta control del libro mayor general. Se enviaron solicitudes a 150 clientes cuyos saldos suman Q. 100,000.00 aproximadamente, solicitando la confirmación positiva de los saldos respectivos. Se recibieron respuestas por la suma aproximada de Q. 85,000.00; no se aplicaron procedimientos adicionales en los casos de solicitudes sin contestar. Las diferencias que se revelaron en todas las respuestas de confirmación fueron de menor cantidad y se registraron debidamente.

Debido a que los procedimientos mencionados anteriormente no constituyen una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, no expresamos opinión sobre ninguna de las cuentas específicas antes mencionadas. Con relación a los procedimientos antes mencionados, no surgió ningún asunto que nos hiciera creer que hubiera que ajustar estas cuentas. Si hubiéramos realizado procedimientos adicionales, o si hubiéramos efectuado la auditoría de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, podrían haber surgido asuntos que les hubiéramos informado a ustedes. Este informe cubre solamente las cuentas antes mencionadas y no se extiende a ningún estado financiero de Compañía Ejemplo, S.A., considerado en su conjunto.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

2 de febrero de 19X6



## CAPITULO V

### CASOS PRACTICOS

En este capitulo se pretende ejemplificar algunos de los cambios contables que se dan en la práctica, los efectos en los estados financieros y en el dictamen del Contador Público y Auditor. A continuación se presentan cinco casos prácticos de los siguientes cambios contables:

- 5.1 Caso A Cambio en estimación contable.
- 5.2 Caso B Cambio en principio de contabilidad del tipo de efecto acumulativo.
- 5.3 Caso C Cambio en la aplicación de un principio de contabilidad, mediante la modificación de estados financieros de periodos anteriores.
- 5.4 Caso D Cambio en principio de contabilidad en estados comparativos.
- 5.5 Caso E Cambio en la entidad que reporta (cambio especial)

#### 5.1 CASO PRACTICO A

En 1990, la Compañía Solo Ganas S.A., adquirió seis máquinas de recirculación por la suma de Q. 1.200,000.00. la vida útil de las máquinas se estimó en ocho años, con un valor residual o de salvamento de Q. 200,000.00.

Durante 1995, los ingenieros de la Compañía cambiaron sus estimados de vida útil a doce años, debido a mejores técnicas de mantenimiento.

Información Adicional:

1. La Compañía aplica el método de línea recta para depreciación.
2. La tasa efectiva de impuesto es del 30%.
3. La utilidad neta de 1995 fue de Q. 200.000.00
4. La cantidad de acciones en circulación fue de:

Reales	500.000
Supuestas	525.000

Con la información anterior, vamos a determinar los siguientes aspectos:

1. Identificar el tipo de cambio contable involucrado y los requisitos de información.
2. Redactar la revelación requerida en las notas a los estados financieros.
3. Identificar el tipo de modificación en el dictamen del auditor.
4. Si la Compañía Solo Ganar S.A. fuese una entidad cuyas acciones se negocian públicamente, que tipo de modificación en el dictamen deberíamos de identificar.

## SOLUCION CASO PRACTICO A:

1. Este es un cambio en la estimación contable que debe ser contabilizado en el periodo del cambio y en periodos futuros. El efecto del cambio sobre la utilidad antes de partidas extraordinarias, la utilidad neta y los montos por acción correspondientes al periodo corriente, debe ser revelado.
2. Nota a los estados financieros, revelando el cambio:

## NOTA 1:

Durante 1995, la Compañía revisó la estimación de la vida útil de cierta maquinaria, aumentándola de ocho a doce años. El efecto del cambio en la estimación contable fue aumentar la utilidad antes de partidas extraordinarias y la utilidad neta en Q. 50,000.00 (Q. 0.10 por acción real y supuesta).

## Cálculo

Costo de maquinaria	Q. 1.200,000.00
Menos valor residual o de salvamento	( 200,000.00 )
Costo sujeto a depreciación	<u>1,000,000.00</u>
Depreciación de 1990 - 1994 a razón de Q. 125,000.00 anuales	( 625,000.00 )
Saldo remanente para ser depreciado	<u>375,000.00</u>
Número de años restantes	7
Depreciación anual	53,571.00
Antigua depreciación anual	<u>125,000.00</u>
Diferencia	71,429.00
Menos el efecto del impuesto - 30%	( 21,429.00 )
Efecto neto sobre las utilidades	<u>Q. 50,000.00</u>

3. No hay ninguna modificación en el dictamen del auditor. Únicamente se revela en notas a los estados financieros.
4. Sería adecuado agregar un párrafo explicativo por separado, sin ninguna salvedad en la opinión.

## 5.2 CASO PRACTICO B:

Alto Poder, S.A., es una compañía dedicada a la venta de maquinaria agrícola en los mercados nacionales e internacionales, cuyas acciones se negocian en la bolsa de valores.

Con anterioridad al 1 de enero de 1995, la utilidad neta no realizada por las diferencias cambiarias favorables en operaciones en moneda extranjera, fueron diferidas. Esa utilidad diferida fue transferida a los resultados de cada año subsiguiente en la medida en que la Compañía incurrió en pérdidas cambiarias por operaciones de esa misma naturaleza.

A partir del 1 de enero de 1995, la Compañía cambió su política para contabilizar en el año en curso las ganancias y pérdidas no realizadas por fluctuaciones en el tipo de cambio. La Compañía estima que tales ganancias y pérdidas son determinables y pueden ser identificadas en periodos contables específicos y, por lo tanto, el cambio contable para aplicar el nuevo método resulta en una mejor asociación de ingresos y gastos.

Las ganancias y pérdidas no realizadas fueron como sigue:

Año Terminado Anterior a	Ganancias y (pérdidas) Reconocidas		Dife - rencia	Diferencia Acumulada
	Antigua Política	Nueva Política		
1993	0	Q. 100,000	100,000	100,000
1994	0	250,000	250,000	350,000
1995	0	(200,000)	(200,000)	150,000

## Información Adicional:

1. La utilidad neta de 1994, según se informó anteriormente, fue de Q. 750,000.00
2. La utilidad neta antes del efecto acumulativo del cambio contable de 1995, usando el nuevo método, fue de Q. 800,000.00

3. La Compañía tiene un plan de participación en las utilidades para ciertos funcionarios seleccionados. La Compañía contribuye anualmente con el 5% de la utilidad antes de impuestos (y antes de la contribución) para el plan. En años anteriores, la Compañía calculó la contribución sobre la utilidad antes de impuestos, usando el antiguo método de contabilización. No se hará ningún ajuste a las contribuciones del año anterior, sin embargo, las contribuciones del presente y próximo año se calculan sobre la utilidad antes de impuesto, usando el nuevo método de contabilización.
4. La Compañía tiene un plan de participación en las utilidades para sus empleados sindicalizados. El plan es idéntico al plan descrito anteriormente (5% de la utilidad antes de impuestos y antes de las contribuciones a los planes para los empleados y funcionarios), excepto que se exigirá a la Compañía ajustar sus contribuciones de años anteriores a fin de reflejar el nuevo método.
5. La tasa efectiva de impuesto es del 30%
6. El número de acciones en circulación durante todos los periodos fue de 1,000,000.00

Con la información anterior vamos a determinar los siguientes aspectos:

1. Identificar el tipo de cambio contable involucrado en esta situación.
2. Preparar la porción de los estados de operaciones de 1995 y 1994 relativa al cambio contable.
3. Preparar la nota a los estados financieros revelando el cambio.
4. Modificar el dictamen del auditor por el cambio contable.

## SOLUCION CASO PRACTICO B:

1. Este es un cambio en principio de contabilidad del tipo de efecto acumulativo.
2. Porción de los estados de operaciones de 1995 y 1994 relativa al cambio contable:

	1995	1994
	-----	-----
Utilidad antes del efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad	Q 800.000	750.000
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1994) de cambiar a un método diferente de contabilizar las ganancias y pérdidas no realizadas en fluctuaciones cambiarias en operaciones en moneda extranjera (nota2)	166.250	0
Utilidad neta	966.250	750.000
Utilidad por acción común:		
Utilidad antes del efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad	0.80	0.75
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1994) de cambiar a un método diferente de contabilizar las ganancias y pérdidas no realizadas en las fluctuaciones cambiarias en operaciones en moneda extranjera.	0.17	0.00
Utilidad neta por acción	Q. 0.97	0.75

Montos proforma, suponiendo que el nuevo método de contabilizar las fluctuaciones de cambio en operaciones en moneda extranjera se aplica retroactivamente:

Utilidad neta	Q 800.000	862,500
Utilidad neta por acción	0.80	0.86

Cálculo del efecto neto:

	Efecto en 1995	Efecto Acumulativo	Efecto Proforma en 1994
Efecto directo del nuevo método	Q(200.000)	350.000	250.000
Plan de participación en las utilidades para los funcionarios (5%)	10.000	0	( 12.500)
Plan de participación en las utilidades para los empleados (5%)	10.000	( 17.500)	( 12.500)
Efecto antes de impuesto	(180.000)	332.500	225.000
I.S.R. (30%)	54.000	( 99.750)	( 67.500)
Efecto neto del cambio	Q(126.000)	232.750	157.500



3. Nota a los estados financieros revelando el cambio:

NOTA XI:

Comenzando en el año de 1995, las ganancias y pérdidas no realizadas por las fluctuaciones cambiarias en operaciones en moneda extranjera se reconocen en las operaciones del año según la fluctuación del tipo de cambio. En años anteriores, las ganancias no realizadas fueron diferidas y reconocidas solamente en la medida en que la Compañía incurrió en pérdidas cambiarias de la misma naturaleza. El nuevo método fue adoptado para reconocer las ganancias y pérdidas no realizadas sobre una base consistente, ya que la gerencia estima que el reconocimiento actual, tanto de las ganancias como de las pérdidas, refleja más exactamente las consecuencias de las variaciones en el tipo de cambio cuando éstos ocurren. El nuevo método ha sido aplicado retroactivamente a ganancias no realizadas de años anteriores. El efecto del cambio en 1995 fue disminuir la utilidad antes del efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad en Q. 126,000 (Q. 0.13 por acción). El ajuste por Q. 232,750 (después de una reducción por impuesto sobre la renta de Q. 232,750) para aplicar retroactivamente el nuevo método, se incluye en la utilidad de 1995. Los montos proforma mostrados en los estados de operaciones, han sido ajustados por el efecto de la aplicación retroactiva sobre las ganancias no realizadas: el cambio en la provisión para el plan de participación en las utilidades para los funcionarios se hubiera efectuado si hubiera estado en vigencia el nuevo método, así como para el impuesto sobre la renta relacionado.

4. Modificación del dictamen del auditor por el cambio contable que se ha aplicado retroactivamente al principio del último de los dos años sobre los cuales se informa:

Informe de los Auditores Independientes

A la Junta Directiva  
Compañía Alto Poder, S.A.

Hemos efectuado la auditoria de los balances generales de Compañía Alto Poder, S.A., al 31 de diciembre de 1995 y 1994 y de los estados conexos de utilidades y utilidades retenidas y de flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorias.

Efectuamos nuestras auditorias de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoria para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores significativos. Una auditoria incluye examinar, sobre una base selectiva, la evidencia que respalda los montos y las revelaciones en los estados financieros. Una auditoria incluye evaluar tanto los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la administración, como la presentación en conjunto de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorias ofrecen una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía Fullwater, S.A. al 31 de diciembre de 1995 y 1994, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre una base consistente después del ajuste debido al cambio, con el cual estamos de acuerdo, en el método de reconocer las ganancias y pérdidas no realizadas en las fluctuaciones de cambio en operaciones de moneda extranjera, según como se describe en la nota XI a los estados financieros.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

2 de febrero de 19X6

### 5.3 CASO PRACTICO C:

La Compañía Hipotecaria El Terrenito, S.A. fue organizada en diciembre de 1993. Antes del 1o. de enero de 1995, las operaciones de la Compañía estaban restringidas a la concesión de préstamos hipotecarios convencionales para familias individuales. Los activos y pasivos fueron clasificados como circulantes o no circulantes en los balances generales al 31 de diciembre de 1994 y 1993.

Durante 1995, la Compañía comenzó a prestar dinero sobre construcciones comerciales y proyectos de desarrollo. Tales préstamos se vencerán en un periodo de tres a cinco años. El dinero prestado se originó por la colocación de documentos comerciales a treinta días y otros préstamos recibidos a corto plazo. Cuando estos préstamos recibidos vencieron, fueron refinanciados en la misma forma, mediante líneas de créditos existentes. Los activos y pasivos no fueron clasificados como circulantes o no circulantes en los balances generales. Las variaciones de las operaciones realizadas, fueron expresadas en términos de efectivo.

El cambio de un balance general clasificado a otro sin clasificar, es aceptable, ya que esto constituye una práctica estándar en la industria. En este caso tenemos que expresar una opinión sobre la situación financiera de la Compañía, los resultados de sus operaciones y del flujo de efectivo al y por los años terminados el 31 de diciembre de 1995 y 1994.

Con la información anterior vamos a determinar los siguientes aspectos:

1. Identificar el tipo de cambio contable involucrado y la manera de informar el cambio.
2. Redactar la nota a los estados financieros revelando el cambio.
3. Modificar la opinión sobre consistencia en el dictamen del auditor.
4. Este cambio contable no tiene ningún efecto en los resultados de operaciones. Qué revelación adicional tendríamos que proporcionar, si hubiere algún efecto sobre los resultados de operaciones?

**SOLUCION CASO PRACTICO C:**

1. Este es un cambio en la aplicación de un principio de contabilidad, informado mediante la modificación de estados financieros de periodos anteriores.
2. Cambio en la Forma de Presentación de los Estados Financieros:

**NOTA X3:**

Al 31 de diciembre de 1995, la Compañía ha completado aproximadamente veinticinco meses de operaciones. Durante este periodo, se hizo evidente que los préstamos hipotecarios serían generalmente reembolsados en un periodo de dos a cuatro años y los préstamos recibidos por la Compañía aunque legalmente a corto plazo, no serían pagados sino hasta cuando se recuperen los préstamos hipotecarios que garantizan los préstamos recibidos. Por consiguiente, la gerencia ha determinado que es consistente con la práctica en la industria presentar un balance general sin clasificar y expresar los aumentos o disminuciones del flujo en términos de efectivo, en vez de capital de trabajo. Los estados financieros de 1995 se presentan en esta forma y los de 1994 han sido modificados para reflejar este cambio.

3. Generalmente este cambio no afectaría la opinión del auditor referente a consistencia, por lo que no necesita referirse a dicho cambio en el informe.
4. Si hubiere algún efecto sobre los resultados de operaciones, revelaría el efecto del cambio sobre la utilidad antes de partidas extraordinarias, la utilidad neta y montos por acción correspondientes para todos los periodos presentados.

## 5.4 CASO PRACTICO D:

A continuación una ilustración de como informar un Cambio en un Principio de Contabilidad.

En el año de 1995 la Compañía El Esfuerzo, S.A., decide adoptar el método de depreciación de línea recta para el equipo de planta. El método de línea recta será utilizado para nuevas adquisiciones así como también para el equipo de planta que fue adquirido previamente, para el cual la depreciación se había calculado bajo un método acelerado.

Este caso supone que los efectos directos están limitados al efecto en depreciación y las provisiones del impuesto sobre la renta correspondientes. Los montos proforma han sido ajustados por los efectos hipotéticos del cambio producidos en las provisiones para compensaciones de incentivos. Los montos por acción son calculados suponiendo que 1.000.000 de acciones comunes están emitidas y en circulación, que 100.000 acciones adicionales serian emitidas si todos los bonos en circulación (que no son acciones comunes equivalentes) son convertidos, y que el gasto de interés anual, menos impuestos, para los bonos convertibles es de Q. 25,000.00. Otros datos son:

Año	Exceso de Depreciación Acelerada sobre Depreciación en Línea Recta	Efecto del Directo, menos Efecto Impositivo (30%)	Cambio Proforma (Nota A)
1991	Q. 20,000	6,000	9,000
1992	80,000	24,000	36,000
1993	70,000	21,000	31,500
1994	50,000	15,000	22,500
1995	30,000	9,000	13,500
Total	Q 250,000	75,000	112,500

## SOLUCION CASO PRACTICO D:

La manera de informar el cambio en estados comparativos de dos años es:

	1995	1994
	-----	-----
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad	Q. 1.200.000	Q. 1.100.000
Partida extraordinaria	(35.000)	100.000
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1994) de cambiar a un método de depreciación diferente (Nota A)	75.000	0
	-----	-----
Utilidad neta:	Q. 1,240,000	Q. 1,200,000
	-----	-----
Utilidad por acción común:		
Utilidad antes de partida extraordinaria y efecto acumulativo del cambio en el principio de contabilidad.	Q. 1.20	Q. 1.10
Partida extraordinaria	(0.04)	0.10
Efecto acumulativo en años anteriores (hasta el 31 de diciembre de 1994) de cambiar a un método de depreciación diferente	0.08	0.00
	-----	-----
Utilidad neta por acción:	Q. 1.24	Q. 1.20
	-----	-----
Montos proforma suponiendo - que el nuevo método de depreciación se aplica retroactivamente:		
Utilidad antes de partida extraordinaria	Q. 1.200,000	Q. 1,113,500
Utilidad por acción común	Q. 1.20	Q. 1.11
Utilidad neta:	Q. 1,165,000	Q. 1,213,000

(Véase nota a los estados financieros)

## NOTA A:

## Cambio en el Método de Depreciación para el Equipo de Planta:

La depreciación del equipo de planta ha sido calculada por el método de línea recta en el año 1995. La depreciación del equipo de planta en periodos anteriores, comenzando en 1978, fue calculada por el método de la suma de los años dígitos. El nuevo método de depreciación fue adoptado para reconocer costos e ingresos más exactos en cada periodo sobre una base consistente, ya que la gerencia estima que el reconocimiento actual, refleja con más exactitud la utilidad real y ha sido aplicado retroactivamente a las adquisiciones de equipo de años anteriores. El efecto del cambio en 1995 fue el de aumentar la utilidad antes de partida extraordinaria en aproximadamente Q. 10,000.00 (o un centavo por acción). El ajuste de Q. 75,000 (después de la reducción por impuesto sobre la renta de Q. 75,000.00) por aplicar retroactivamente el nuevo método es incluido en la utilidad de 1995. Los montos proforma mostrados en el estado de utilidades han sido ajustados por el efecto de la aplicación retroactivamente de la depreciación, el cambio en las provisiones para compensaciones de incentivos que hubieran sido hechas si el nuevo método hubiese estado en efecto, e impuesto sobre la renta correspondiente.

La modificación del dictamen del auditor por el cambio contable efectuado en el párrafo de la opinión se presenta así:

(..... Después del párrafo intermedio)

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía El Esfuerzo, S.A. al 31 de diciembre de 1995 y 1994, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre una base consistente después del ajuste debido al cambio, con el cual estamos de acuerdo, en el método de depreciación de línea recta para el equipo de planta, según como se describe en la nota A a los estados financieros.



Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

2 de febrero de 19X6

## 5.5 CASO PRACTICO E:

A continuación una ilustración de como informar un Cambio especial en un Principio de Contabilidad por la Modificación de Estados Financieros de periodos anteriores.

La Compañía Manos a la Obra, S.A. decide en el año de 1995, adoptar el método de porcentaje de terminación en la contabilización de todos sus contratos de construcción a largo plazo. La compañía había utilizado en años anteriores el método de contrato terminado y había mantenido registros que son adecuados para aplicar retroactivamente el método de porcentaje de terminación.

El efecto directo del cambio en un principio de contabilidad y otros datos supuestos para este caso son:

Años	Utilidad antes de Impuesto Registrada por el Método de Porcentaje de Termi - nación		Diferencia en la Utilidad	
	(Cifras en Quetzales)		Directa	Menos Efecto Impositivo ( 30% )
Antes de 1991	1,800,000	1,300,000	500,000	150,000
1991	900,000	800,000	100,000	30,000
1992	700,000	1,000,000	(300,000)	( 90,000)
1993	800,000	600,000	200,000	60,000
1994	1,000,000	1,100,000	(100,000)	( 30,000)
Total al Principio de 1995	5,200,000	4,800,000	400,000	120,000
1995	1,100,000	900,000	200,000	60,000
TOTAL	6,300,000	5,700,000	600,000	180,000

Los montos por acción son calculados suponiendo que 1,000,000 de acciones comunes están emitidas y en circulación, que 100,000 acciones adicionales serian emitidas si todos los bonos en circulación (los cuales no son equivalentes de acciones comunes) son convertidos, y que el gasto de interés anual, menos impuestos, para los bonos convertibles es de Q. 25,000.00.

#### SOLUCION AL CASO PRACTICO E:

El modo de informar el cambio en estados comparativos de dos años es:

Estado de Utilidades:

	1995	1994 Ajustado (Nota A)
	-----	-----
- Utilidad antes de partidas - extraordinarias	Q. 550,000	Q. 500,000
Partida extraordinaria	0	( 80,000)
	-----	-----
Utilidad neta	Q. 550,000	Q. 420,000
	-----	-----
Montos por acción:		
Utilidad antes de partida ex- traordinaria	Q. 0.55	Q. 0.50
Partida extraordinaria	0.00	(0.08)
	-----	-----
Utilidad neta	Q. 0.55	Q. 0.42
	-----	-----

## Estado de Utilidades No Distribuidas:

Saldo al principio del año. - como fue previamente informa- do	Q 17.800.000	Q. 17.330.000
Más ajuste por el efecto acu- mulativo en años anteriores - de aplicar retroactivamente - el nuevo método de contabili- zación de los contratos a - largo plazo (Nota A)	120.000	250.000
	-----	-----
	Q.17.920.000	Q. 17,580.000
Utilidad neta	550.000	420.000
	-----	-----
Saldo al final del año	Q.18,470.000	Q. 18,000,000
	-----	-----

(Véase nota a los estados financieros)

## NOTA A:

## Cambio en el Método de Contabilización de Contratos a Largo Plazo

La Compañía ha contabilizado en 1995, los ingresos y costos de contratos de construcción a largo plazo por el método de porcentaje de terminación mientras que en todos los años anteriores los ingresos y costos fueron determinados por el método de contrato terminado. El nuevo método de contabilización para contratos a largo plazo fue adoptado para reconocer los costos e ingresos más exactos en cada periodo sobre una base consistente, ya que la administración estima que el reconocimiento actual, refleja con más exactitud la utilidad real por consiguiente los estados financieros de años anteriores han sido modificados para aplicar retroactivamente el nuevo método. Para fines de impuesto sobre la renta, se ha seguido utilizando el método de contrato terminado. El efecto del cambio en la contabilización en la utilidad de 1995 y en la utilidad previamente informada para 1994, es:

	Aumento (Disminución)	
	1995	1994
	-----	-----
Efecto en:		
Utilidad antes de partida ex-		
traordinaria y utilidad neta Q.	60.000	Q.( 50,000)
Utilidad por acción común	0.06	( 0.05 )

Los saldos de utilidades no distribuidas para 1995 y 1994 han sido ajustados por el efecto (neto de impuesto sobre la renta) de aplicar retroactivamente el nuevo método de contabilización)

La modificación del dictamen del auditor por el cambio contable efectuado en el párrafo de la opinión se presenta así:

(..... Después del párrafo intermedio)

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía Manos a la Obra, S.A. al 31 de diciembre de 1995 y 1994, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre una base consistente después del ajuste debido al cambio, con el cual estamos de acuerdo, en el método de contabilización de contratos de construcción a largo plazo, según como se describe en la nota A a los estados financieros.

Lic. Auditor ejemplo  
Colegiado No. 999

2 de febrero de 19X6

## CONCLUSIONES

1. Los cambios contables son todos aquellos que afectan la presentación de la situación financiera y los resultados de sus operaciones en un periodo contable, por lo que es necesaria la divulgación del cambio. para facilitar el análisis y entendimiento de los estados financieros.
2. El auditor deberá evaluar un cambio en principio de contabilidad para satisfacerse de que el nuevo principio contable es un principio de contabilidad generalmente aceptado, el método de contabilización del efecto del cambio está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y es razonable la justificación de la gerencia para el cambio. Si un cambio en principio de contabilidad no reúne estas condiciones, el informe del auditor deberá así indicarlo y su opinión deberá contener la salvedad apropiada.

3. Si una entidad ha adoptado un principio contable que no es un principio de contabilidad generalmente aceptado, su uso continuado puede tener un efecto importante sobre los estados financieros de algún año posterior sobre el cual el auditor pudiera emitir su informe. En este caso, el auditor debe expresar ya sea una opinión con salvedad o una opinión adversa, dependiendo del grado de importancia de la desviación en relación con los estados del año posterior.
  
4. Si una entidad trata el efecto de un cambio de modo que afecte periodos futuros cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados requieran la reestructuración de los estados de años anteriores o la inclusión del efecto acumulado del cambio en el año del cambio, los estados financieros de los años posteriores pueden indebidamente incluir cargos o abonos que sean importantes en relación con dichos estados. Este caso también requiere que el auditor exprese una opinión con salvedad o una opinión negativa.

## RECOMENDACIONES

1. Que el Contador Público y Auditor este debidamente capacitado para poder revelar y divulgar el efecto de los cambios contables de un año con respecto a otro y así poder emitir la opinión correcta sobre los estados financieros examinados, demostrando con ello su calidad profesional.
2. Que la Facultad de Ciencias Económicas en su Pénsum de estudios, dé mayor soporte a este tema para que el estudiante se vea motivado a investigar y ampliar más con respecto a cada uno de los cambios contables que se puedan dar en nuestro medio.
3. Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, en sus diferentes talleres de preparación continuada involucre el presente tema para que sirva como instrumento de ejercitación profesional.



## BIBLIOGRAFIA

- Accounting Principles Board. (Junta de Principios de Contabilidad) CAMBIOS CONTABLES APB 20 American Institute of Certified Public Accountants. AICPA. 1959-1973 USA.
- Financial Accounting Standards Board. FASB. (Junta de Normas de Contabilidad Financiera) INFORMACION SOBRE CAMBIOS CONTABLES EN ESTADOS FINANCIEROS DE FECHA INTERMEDIA FASB 3 American Institute of Certified Public Accountants. AICPA. 1973. USA.
- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA. NORMAS DE AUDITORIA No. 1-28, Recopilación 1992. Guatemala Mayo 1992. 142pp.
- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. IGCPA. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD No. 1-28, Recopilación 1992. Guatemala Mayo 1992. 142pp.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. IMCP. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, Edición 1988. Impreso en México, Ediciones Contraste. 397 pp.
- Miller Martin A. C.P.A., Holzman Oscar J., Ph. D. Traductor GUIA DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS . Universidad de Miami. Segunda edición en español. Harcourt Brace Jovanovich, Publishers. San Diego, New York, USA. 1984 96.01 pp.
- Peat Marwick Mitchell Company Material de entrega "CAMBIOS CONTABLES Caso de estudio sobre Circle Line Company 1979, 16 pp.
- Robert L. Grinaker, Ben B. Barr. AUDITORIA EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., México. Novena edición, 1987. 639 pp.
- Universidad de San Carlos de Guatemala USAC APUNTES DE CLASE . Facultad de Ciencias Económicas. Carrera de Auditoria 1985/1988.

## APENDICE

A continuación un cuestionario utilizado por el Contador Público y Auditor, para detectar Cambios Contables:

1. ¿Cuál de las siguientes situaciones constituye un cambio contable?
  - a. Cambio en un principio de contabilidad
  - b. Cambio en una estimación contable.
  - c. Corrección de error en estados financieros emitidos previamente.
  - d. Todos los anteriores.
  - e. « (a) y (b) solamente.
  
2. ¿Cuál de los siguientes se considera un cambio en principios de contabilidad?
  - a. Adopción de un principio de contabilidad para nuevos tipos de acontecimientos y operaciones.
  - b. Adopción de un principio de contabilidad para acontecimientos y transacciones que previamente no eran importantes en sus efectos.
  - c. Modificación de un principio de contabilidad existente, necesitada por transacciones o acontecimientos que son claramente diferentes en esencia de aquellos que han ocurrido previamente.
  - d. Cambio en el método de contabilización en reconocimiento parcial o total de un cambio en la estimación contable.

e. « Ninguno de los anteriores.

3. ¿Cuál de los siguientes resulta en un cambio en la entidad que informa?

a. La presentación de estados consolidados en vez de estados de compañías individuales.

b. Cambiar subsidiarias específicas que forman parte del grupo de compañías para las cuales se presentan estados financieros consolidados.

c. Una combinación mercantil contabilizada por el método de fusión de intereses.

d. « Todos los anteriores.

e. (a) y (b) solamente.

4. ¿Cuál de las siguientes situaciones es la correcta para considerar que es un cambio contable del tipo de efecto acumulativo?

a. Cuando se presentan estados financieros de periodos anteriores, se hace sobre la base de que tales estados deben ser modificados.

b. Cuando se presentan estados financieros de periodos anteriores, se hace sobre la base de que tales estados deben ser modificados. Debe proporcionarse una conciliación entre las cantidades modificadas y las cantidades informadas anteriormente.

c. « Los estados financieros de periodos anteriores no deben ser modificados, sin embargo, el efecto proforma de la aplicación retroactiva del principio recientemente adoptado debe ser revelado en todos los periodos presentados.

d. Los estados financieros de periodos anteriores no deben ser presentados.

e. Ninguno de los anteriores.

5. ¿Cuál de estas revelaciones se requiere para un cambio contable del tipo de efecto acumulativo?
- a. La naturaleza y la justificación del cambio.
  - b. El efecto acumulativo del cambio sobre la cantidad de utilidades no distribuidas al principio del periodo (incluido en la utilidad neta).
  - c. El efecto de adoptar el nuevo principio en la utilidad antes de partidas extraordinarias y en la utilidad neta del periodo del cambio.
  - d. La utilidad antes de partidas extraordinarias, la utilidad neta y los montos por acción correspondientes sobre una base proforma para todos los periodos presentados, como si el nuevo principio de contabilidad adoptado hubiese sido aplicado retroactivamente durante los periodos anteriores afectados, en caso de ser determinable.
  - e. « Todos los anteriores.
6. ¿Cuál de los siguientes cambios debe incluirse en el efecto proforma por la aplicación retroactiva del nuevo principio de contabilidad aplicado a periodos anteriores?
- a. Todos los efectos directos del cambio, neto de impuesto.
  - b. Todos los ajustes no discrecionales en partidas basadas en la utilidad antes de impuesto o en la utilidad neta.
  - c. Solamente aquellos ajustes no discrecionales en partidas basadas en la utilidad, neto de impuesto, registrados en libros.
  - d. « (a) y (b) solamente.
7. ¿Cuál de los siguientes cambios debe incluirse en el efecto acumulativo de un cambio en un principio

de contabilidad sobre la cantidad de utilidades no distribuidas al principio del periodo?

- a. Todos los efectos directos del cambio, neto de impuesto.
  - b. Todos los ajustes no discrecionales a partidas basadas en la utilidad.
  - c. Ajustes no discrecionales en partidas basadas en la utilidad, neto de impuesto, registrados en libros.
  - d. (a) y (b) solamente.
  - e. " (a) y (c) solamente.
8. ¿Cuál de los siguientes asuntos debe ser revelado en el caso de un cambio en un principio de contabilidad no aplicado a activos registrados previamente, pero si aplicado a nuevos activos de la misma clase?
- a. La naturaleza del cambio.
  - b. El efecto del cambio en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta y montos por acción correspondientes para el periodo del cambio.
  - c. Los efectos proforma de la aplicación retroactiva del nuevo método para todos los estados financieros de periodos anteriores presentados.
  - d. Todos los anteriores.
  - e. " (a) y (b) solamente.
9. ¿Cuál de los siguientes cambios en principios de contabilidad no deben ser informados mediante la modificación de los estados financieros de todos los periodos anteriores presentados?
- a. Cambio de UEPS u otro método de valuación de inventarios.

- b. Cambio del método de diferir los costos de investigación y desarrollo al de cargar a gastos estos costos cuando se incurran.
- c. Cambio en el método de contabilización para los contratos de construcción a largo plazo.
- d. Cambio en el método de contabilización "costo completo" usado en las industrias extractivas.
- e. « Ninguno de los anteriores.

10. ¿Cuáles de las siguientes revelaciones se requieren para los cambios en principios de contabilidad informados mediante la modificación de los estados financieros de periodos anteriores?

- a. La naturaleza y la justificación del cambio.
- b. El efecto del cambio en la utilidad antes de partida extraordinaria, utilidad neta, y los montos por acción correspondientes para todos los periodos presentados.
- c. Los efectos proforma, incluyendo el efecto no discrecional de la aplicación retroactiva del nuevo principio adoptado, para todos los periodos anteriores.
- d. (a) y (c) solamente.
- e. « (a) y (b) solamente.

11. ¿En cuáles de las siguientes formas, el efecto de un cambio en la estimación contable debe ser contabilizado y revelado?

- a. Contabilizado en el periodo del cambio si éste afecta ese periodo solamente.
- b. Contabilizado en el periodo del cambio y periodos futuros si el cambio afecta ambos.
- c. El efecto en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta y montos por acción

correspondientes del periodo corriente, debe ser revelado en el periodo del cambio si afecta varios periodos futuros.

- d. « Todos los anteriores.
- e. (b) y (c) solamente.

12. ¿Cuáles de los siguientes cambios deberán incluirse en la revelación de los estados financieros del periodo de un cambio en la entidad que informa?

- a. La naturaleza del cambio y la razón para el mismo.
- b. El efecto del cambio en la utilidad antes de partidas extraordinarias, utilidad neta y montos por acción correspondientes para todos los periodos presentados.
- c. « (a) y (b) solamente.
- d. Ninguno de los anteriores.

13. ¿Cuáles de los siguientes cambios contables requieren una excepción sobre la consistencia en el dictamen del auditor?

- a. Cambios importantes en clasificación.
- b. Corrección de un error que no involucra principios de contabilidad.
- c. Cambios importantes en estimaciones contables.
- d. « Cambio en principios de contabilidad inseparable de un cambio en estimación.
- e. Ninguno de los anteriores.