

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR
PUBLICO Y AUDITOR Y LAS NORMAS QUE
REGULAN SU ACTUACION"

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



Por
MONICA PATRICIA TOLEDO LEMUS

Previo a conferírsele el título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el grado de

LICENCIADO

GUATEMALA, FEBRERO DE 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
33
T(1406)

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

Decano: Lic. Gilberto Batres Paz
Secretario Lic. Manuel de Jesús Zetina Puga
Vocal 1o.: Lic. Tristán Melendreras Soto
Vocal 2o.: Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
Vocal 3o.: Lic. Víctor Manuel Rivera Barrios
Vocal 4o.: Sr. Oswaldo Ciriaco Ixcayán López
Vocal 5o.: Sr. Fredy Orlando Mendoza López

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO

Presidente: Lic. Antonio Rigoberto Herrera Herrera
Secretario: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Examinador: Lic. Mibzar Amós Castañón Orozco
Examinador: Lic. Enrique Cifuentes y Cifuentes
Examinador: Lic. Marco Tulio Castillo Martínez



SERVICIOS JURIDICOS CONTABLES

LIC. ALFONSO ESPAÑA M.
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado No. 1347

LIC. RUDY R. RIOS MARTINEZ
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
Colegiado No. 767

Guatemala, C. A.

24 de Septiembre de 1993.

Licenciado
Gilberto Batres Paz
Decano Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria.

Señor Decano:

En atención a la designación de esa Decanatura, contenida en oficio de fecha 4 de Mayo del año en curso, he procedido a realizar la asesoría correspondiente en la elaboración del trabajo de tesis denominada ---- "LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LAS NORMAS QUE REGULAN SU ACTUACION", presentada por la señorita MONICA PATRICIA TOLEDO LEMUS, para someterse a su exámen de graduación profesional, - previo a optar el Título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

El estudio y elaboración del trabajo de tesis, ha sido realizado empleando métodos de investigación que se requieren para garantizar la calidad del mismo, en particular la necesidad del conocimiento que el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría debe poseer en relación - con la legislación que le es aplicable.-

En mi opinión la Tesis desarrollada por la señorita MONICA PATRICIA TOLEDO LEMUS, reúne las condiciones y requisitos que exigen las normas -- universitarias sobre la materia, para poder ser aceptada y discutida en su exámen Público de graduación.-

Con las muestras de mi consideración, respeto y alta estima, me es grato suscribirme del señor Decano.

" ID Y ENSEÑAD A TODOS "

Lic. RUDY RONY RIOS MARTINEZ.

RRR/mdeh

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA




FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

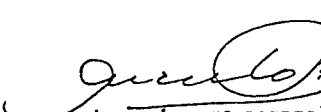
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: GUATEMALA,
DIECIOCHO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado RUDY
RONY RIOS MARTINEZ, quien fuera designado Asesor y la opinión
favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el
trabajo de Tesis denominado: "LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LAS NORMAS QUE REGULAN SU
ACTUACION", que para su graduación profesional presentó la
estudiante MONICA PATRICIA TOLEDO LEMUS, autorizándose su
impresión.


Lic. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA
SECRETARIO




Lic. GILBERTO BATRES PAZ
DECANO



ACTO QUE DEDICO

A DIOS

Por ser Creador de lo que Soy.

A MIS PADRES:

*Daniel Toledo Alcántara
Romelia Lemus de Toledo*

Por su Apoyo y Enseñanza Incondicional.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala.

A MIS HERMANOS:

*Germán, Margarita, Cristina, Nora,
Carlos, Norma, Lucia, Sergio,
Brenda, Daniel, Wendy y Alvaro.*

Por su Apoyo Moral.

A MI NOVIDO:

Mynor Haroldo Magariño Cámara

Por su gran Ayuda e Inmenso Amor.

A MI FAMILIA:

El Laurel de mi Triunfo.

A LOS LICENCIADOS:

*Rudy Rony Rios Matinez, Jorge Rivas y
Jorge Trujillo*

A MIS PADRINOS:

*Julio Menesses, Victor López Zaldaña
y Raúl de León*

A MIS AMIGOS:

*Brenda, Carlos, Aida, David, Sonia,
Juan, Zully, Gustavo, Petrona, Betty
y Jessica*

Por las Vivencias Compartidas.

DE MANERA ESPECIAL:

*Mirian Luna, Rebeca Pineda y Carlos
Castillo*

LA RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
Y LAS NORMAS QUE REGULAN SU ACTUACION

CONTENIDO

Pág.

INTRODUCCION

CAPITULO I

LA CONTADURIA PUBLICA Y AUDITORIA COMO PROFESION	1
1. Historia	1
2. Definición	5
3. Descripción de las Normas	6
3.1 Normas Personales	6
3.2 Normas de Ejecución del Trabajo	7
3.3 Normas del Dictamen	7
4. Generalidades y Alcance	8
5. Relaciones con el Público	8
6. Ejercicio Profesional	11
7. Publicidad	14
8. Elevación del Nivel Profesional	16
9. Normas de Etica Nacionales	17
10. Guías de Etica Internacionales (I.F.A.C.)	18
11. La Globalización y la Etica	19

CAPITULO II

RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LAS NORMAS QUE REGULAN SU ACTUACION 23

1. *Leyes que regulan la Actuación del Contador Público y Auditor* 23
2. *Leyes de Carácter General* 23
 - 2.1 *Constitución Política de la República* 23
 - 2.2 *Código Tributario* 25
 - 2.3 *Código Civil* 26
 - 2.4 *Código Penal* 30
 - 2.5 *Código Procesal Civil y Mercantil* 34
 - 2.6 *Código de Comercio* 35
 - 2.7 *Ley de extranjería* 44
 - 2.8 *Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala* 45
 - 2.9 *Ley del Impuesto Sobre la Renta* 46
 - 2.10 *Ley de Colegiación Profesional* 48
3. *Leyes y Disposiciones específicas a la Profesión del Contador Público y Auditor* 50
 - 3.1 *Estatutos y Reglamentos del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores* 50
 - 3.2 *Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores* 52
 - 3.3 *Ley del Timbre del Profesional de las Ciencias Económicas* 54
 - 3.4 *Ley de Bancos* 56
 - 3.5 *Ley de Hidrocarburos* 56
 - 3.6 *Ley de Zonas Francas* 58
4. *Ejercicio en el Ambito Fiscal* 59
 - 4.1 *Dictamen Fiscal* 62
 - 4.1.1 *Responsabilidad del Contador Público y Auditor ante el Cliente y ante el Fisco* 62
 - 4.1.2 *Posición del Contador Público y Auditor ante el Cliente y ante el Fisco* 62
 - 4.2 *Proyecto del Dictamen Fiscal en Guatemala* 63

CAPITULO III

<i>AREAS DE ACCION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR</i>	<i>66</i>
1. <i>Sector Público</i>	<i>68</i>
2. <i>Sector Privado</i>	<i>70</i>

CAPITULO IV

<i>PREPARACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR</i>	<i>73</i>
1. <i>Educación Continuada</i>	<i>81</i>
2. <i>Preparación del Contador Público y Auditor en Aspectos Legales</i>	<i>83</i>
3. <i>Educación y Difusión como Técnicos</i>	<i>86</i>
3.1 <i>El Impacto de la Información Tecnológica en la Educación del Contador Público y Auditor</i>	<i>86</i>
3.2 <i>La Profesión del Contador Público y Auditor dentro del Campo Internacional</i>	<i>87</i>
 <i>CONCLUSIONES</i>	 <i>90</i>
<i>RECOMENDACIONES</i>	<i>93</i>
<i>BIBLIOGRAFIA</i>	<i>95</i>

INTRODUCCION

En la mayoría de los países tanto en el sector público como privado, se está dando gran participación al profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, como elemento indispensable para reforzar directamente los procesos evolutivos como asesores financieros, fiscales y educadores que a la vez conllevan la responsabilidad de orientar correctamente al cliente y mantener su propia integridad y responsabilidad social en la justa medida que el sistema le imponga.

Es importante mencionar que en Guatemala, indudablemente uno de los campos de actuación del Contador Público y Auditor es la asesoría fiscal y debido a la poca duración que tiene nuestra legislación en el tiempo en esa rama, la asesoría se ha desarrollado no solo en el ejercicio dependiente sino que también como una actividad específica.

Por otro lado es indudable destacar que en la actualidad el profesional de la contaduría pública debe de estar en constan-

te estudio sobre las Normas de Etica que regulan su actuación y la responsabilidad que deben de conservar dentro del proceso legal del país.

En virtud de lo anterior el presente trabajo se enfoca hacia la Responsabilidad Legal que recae en los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría en el ejercicio de su profesión, no solo hacia sus clientes sino también hacia el público en general.

El Contador Público y Auditor, en virtud de ser un profesional que por los conocimientos adquiridos a través de los años de experiencia y formación cultural, debe de recordar que durante el ejercicio de la profesión, su actuación y conducta profesional, están reguladas por una serie de Normas y Leyes en el orden civil, penal, mercantil y fiscal.

CAPITULO I

LA CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORIA COMO PROFESION

1.1 HISTORIA

El origen de la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría es tan antigua como generalmente se cree, guarda una estrecha relación con la contabilidad.

En el antiguo Egipto ya existía un sistema de Auditoría muy completa, su funcionamiento produjo el establecimiento de una protección más segura contra el peculado, los oficiales fiscalizaban a personas responsables mediante la confrontación de cuentas que llevaban contra anotaciones que elaboraban otros empleados.

En Roma, el ejercicio de la contabilidad así como de la auditoría pública tuvo origen por la costumbre establecida por los padres de familia puesto que estos llevaban sus cuentas de ingresos y egresos domésticos en un libro llamado "Adversaria" diariamente y luego lo trasladaban mensualmente a un registro que se conoció como "CODEX ACCEPTI ET DEPENSI".^{1/}

1/. Auditoría y Contabilidad de Costos. William A. Chase.

En Inglaterra, durante el siglo XII la auditoría de los ingresos públicos se efectuaba a través de la rendición de cuentas del Sheriff o gobernador del condado anualmente, lo hacia ante el célebre tribunal del Exchequer, que consistía en responder por sus actos relacionados con la administración de los fondos públicos, comprendidos dentro de su jurisdicción.

Las cuentas que presentaba el Sheriff, se comparaban cuidadosamente con los de la tesorería, y, si de este cotejo se descubría algún desfalco, este funcionario responsable era reducido a prisión.

A mediados del siglo XVIII a las puertas de la revolución industrial en Inglaterra, surge el empresario audaz, con gran capacidad organizativa, que reuniendo ideas y capital se lanza a la conquista de nuevos mercados tanto nacionales como internacionales.

En 1943 bajo los auspicios del Instituto Americano de Contadores Públicos, el Profesor A. C. Littleton, de la Universidad de Illinois, publicó el libro "La evolución contable hacia 1900",

donde revela el nombre de uno de los contadores públicos de Inglaterra, Richard Bowle quien fielmente sirvió como auditor en la tierra a varios señores, quien murió el 16 de diciembre de 1626 a la edad de 77 años. 2/

Antes del año 1900 el principal objetivo de la auditoría era el descubrimiento de fraudes y tenía preponderancia el negocio individual y apenas estaba formado por bocetos aislados.

En América Latina el país que primero se organizó y se desarrolló en el campo de la auditoría fue Argentina y en la actualidad a la par de México alcanza la mayor relevancia.

En Guatemala, en el año de 1880 se crea la escuela de Administración y Comercio de donde se origina la profesión secundaria de Perito Contador.

En 1931 un grupo de los tenedores de libros nombre para referirse a quienes estructuraban información financiera elevaron un memorial al gobierno de la república, solicitando el establecimiento de una escuela Superior a la de Comercio, logrando así que el 25 de mayo de 1937 se emitiera el decreto número 1972, el

2/. Manual del Contador Público y Auditor.

cual fue aprobado por el decreto número 2270 el 19 de marzo de 1938, creándose así la Facultad de Ciencias Económicas. 3/ Con ello se iniciaba el proceso académico de la Contaduría Pública en Guatemala.

Fue básicamente a partir de 1922 que se establece la primera firma de Contadores Públicos y Auditores, cuyos clientes se encontraban en Guatemala como en el Salvador, la firma de auditores ingleses Layton, Bennet, Chiene & Tate, fue contratada inicialmente por el gobierno de Guatemala.

En 1962, los servicios de contadores públicos, no residentes en Guatemala, eran contratados por empresas multinacionales y locales, los abogados Ernesto R. Viteri, Juan José Falla y el Perito Contador Guillermo Adán Herrera, constituyen la sociedad colectiva Herrera, Viteri y Cía, S.C. 4/

En 1968, Peat Marwick es la segunda de las firmas internacionales que se establece en la Ciudad de Guatemala ofreciendo los servicios de Contaduría Pública y Auditoría.

3/ Tesis del Lic. Carlos H. Morales "El Ejercicio de la Profesión del C.P.A. y la Legislación Guatemalteca"

4/ Publicaciones del IGCPA, julio 1969.

Actualmente la profesión de contaduría pública, en el medio está grandemente influenciada por las firmas de auditoría internacionales, reclutando a profesionales de esta disciplina y que un buen número laboran en la actualidad en los despachos de auditoría de estas empresas, lo que ha coadyubado, a que tengan una muy buena experiencia en cualquier aspecto de la profesión, incluyendo el fiscal.

Este tema se ahonda más adelante, ya que la preparación del Contador Público y Auditor en el ramo legal-fiscal constituye el tema central de este trabajo.

1.2 DEFINICION

El Contador Público y Auditor, es el profesional experto en problemas contables en todo tipo de entidades tanto públicas como privadas; es el dictaminador de los estados financieros, es informador y analista, diagnostica y pronostica resultados sobre la base del principio de revelación suficiente racional y equitativa, como profesional independiente o como funcionario dentro de una entidad.5/

5/ Tesis de Armando Aguilar Ch. "El C.P.A. y su Formación en Aspectos Legales. Septiembre 1988. Pag. 3.

Los profesionales de la contaduría pública deben de tener claro que su capacidad como tal tiene que sustentarse en atributos personales y técnicos.

El Contador Público y Auditor debe de estar en capacidad para asistir a cualquier entidad y encauzarla en el curso normal de sus actividades económicas y financieras, con el consiguiente provecho para los propietarios y accionistas, para la economía en general y también como es natural para el mismo auditor.

1.3 DESCRIPCION DE LAS NORMAS

Las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad, relativas a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y la información que presenta como resultado de ese trabajo.

1.3.1 NORMAS PERSONALES

El Contador Público y Auditor debe de ser poseedor de ciertas características personales que le permitan desarrollarse como tal, que identifican su cualidad y calidad de trabajo. El examen de los estados financieros debe de llevarse a cabo con diligencia

e independencia de criterio teniendo el entrenamiento técnico y capacidad profesional.

1.3.2 NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Estas normas van dirigidas a lograr que el Contador Público y Auditor reúna los suficientes elementos de juicio planeando y supervisando el trabajo que le permita obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente de todas aquellas situaciones encontradas durante el examen llevado a cabo, aplicando las técnicas y procedimientos que considera necesarios en las diferentes situaciones, las cuales le servirán de base para la elaboración del informe.

1.3.3 NORMAS DEL DICTAMEN

El Contador Público y Auditor durante el desarrollo de su trabajo debe de ejercitar en su función de auditor el debido cuidado profesional durante la ejecución del examen en la preparación del informe, pues su principal finalidad es la de poder expresar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros y haciendo las revelaciones en informacio-

ciones precisas e importantes.

1.4 GENERALIDADES Y ALCANCE

Las normas son de observancia y aplicabilidad general y la mayoría de ellas se concretizan en la conducta del auditor, debido a las muchas responsabilidades y actividades que sopesan durante el ejercicio de la profesión.

El Contador Público y Auditor debe de mantener firmeza y objetividad cuando recibe un encargo en la práctica de la auditoría, debe de tener independencia de criterio de quienes le contratan y a quienes sirve. Debe de observar las normas generales, esforzarse continuamente en mejorar su competencia así como la calidad de su trabajo, siendo consciente de sus responsabilidades ante el público. El alcance está dado en el tipo de auditoría contratada y de ello el auditor debe de planificar el trabajo a desarrollar.

1.5 RELACIONES CON EL PUBLICO

La lealtad del auditor para con sus clientes, inclusive en

las más difíciles circunstancias, es básica para las relaciones entre ambos. El cliente debe de saber que el Contador Público y Auditor le va a brindar asesoría con profesionalidad y franqueza. Debe de tener confianza en que el auditor guardará el secreto profesional de todo el conocimiento confidencial que obtenga durante el desarrollo de su trabajo y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión.

El Contador Público y Auditor asiste al cliente dentro del alcance de su competencia, está normalmente obligado a hacer todo lo necesario para conseguir que su trabajo sea llevado con el más alto grado de habilidad profesional, guardando el secreto profesional. Esto implica que por ninguna circunstancia puede divulgar la información obtenida, a menos que lo autoricen los interesados.

El auditor está en la obligación de rechazar trabajos que no cumplan con la moral, debe de ser leal con el cliente, debe de abstenerse de aprovecharse de las situaciones que ha adquirido en conocimiento, como resultado de su ejercicio profesional.

La independencia de criterio con la que actúa el Contador Público y Auditor da credibilidad a sus opiniones sobre los estados financieros. El auditor debe de ser intelectualmente honesto actuando con integridad y objetividad, libre de toda obligación o interés con el cliente.

El Contador Público y Auditor es responsable ante el cliente cuando asume la prestación del servicio, si el auditor no cumple con las normas durante el desarrollo de la auditoría o servicios relacionados, será responsable delante de su cliente de los daños que resulten de su negligencia. Las acciones de negligencia seguidas en contra del Contador Público y Auditor por su propio cliente, generalmente se debe a:

- a) Cuando el cliente ha tenido una pérdida como resultado de la confianza sobre los estados financieros auditados, y
- b) Cuando el auditor no ha descubierto un desfalco. En este caso la auditoría no persigue detectar desfalcos sino que el auditor debe dar las recomendaciones pertinentes dentro de un efectivo control interno para prevenirlos.

Las responsabilidades éticas y morales del Contador Público y Auditor hacia el público ajeno a la profesión deben de ser de tal forma que éste no reciba una impresión errónea sobre la situación de una empresa a través de un informe de auditoría o de los estados financieros publicados. Si el auditor no salvaguarda su responsabilidad moral hacia el público, perderá pronto su buena reputación. Si no salvaguarda sus responsabilidades legales, podrá incurrir en riesgos judiciales.

El Contador Público y Auditor debe de observar siempre el carácter de persona externa independiente y desinteresada. No debe de aprovechar los informes obtenidos en una auditoría, comunicarlos a terceros con la finalidad de lucrar con ellos.

Estos actos constituyen violaciones de la responsabilidad, ética y moral debida al cliente y al público. El Contador Público y Auditor debe de estar preparado para aceptar y cumplir con las nuevas responsabilidades que el público espera de él.

1.6 EJERCICIO PROFESIONAL

Durante el ejercicio profesional el auditor debe de tomar

en consideración algunos aspectos relevantes como lo son:

1.6.1 Prohibición de respaldar resultados basados en presunciones

1.6.2 Es permitido utilizar servicios de terceros.

1.6.3 No puede ejercer la profesión con ocupaciones incompatibles.

1.6.4 Debe de cumplir con las disposiciones de las normas y las de otras actividades.

1.6.5 Debe de seleccionar a los clientes.

Para tomar una idea más amplia de lo anteriormente descrito, se explicará brevemente algunos de los aspectos relevantes.

1.6.1 Prohibición de respaldar resultados basados en presunciones.

El Contador Público y Auditor no debe de permitir ni subscribir documento alguno en donde se utilice su nombre como respaldo de estimaciones de resultados.

Las estimaciones que el Contador Público y Auditor presenta

como elemento o resultado de cualquier estudio técnico se manifestará con carácter de presunciones aunque se basen en razonamientos sólidos y convincentes.6/

El Comité de Etica del Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores, manifiesta que el auditor puede asociar su nombre a un pronóstico siempre y cuando haya una revelación completa de la fuente de información, de las principales premisas que se hayan hecho, del carácter del trabajo ejecutado por el auditor, del grado de responsabilidad que asume.

Sin embargo, la mayoría de los Contadores Público y Auditores solamente expresarán una opinión sobre estados financieros proforma siempre y cuando si los estados financieros históricos primarios hayan sido examinados de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

1.6.2 Es permitido utilizar servicios de terceros.

El Contador Público y Auditor puede utilizar los servicios

6/ Normas Profesionales en Guatemala, Publicaciones del

I.G.C.P.A. Abril 1990.

de otras personas durante el desarrollo de su trabajo, sin menoscabo de su responsabilidad.7/

Sin embargo, a pesar de la preparación técnica y experiencia del auditor, durante el ejercicio de su profesión puede encontrarse en situaciones que pueden ser importante para la presentación razonable de los estados financieros basados en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que necesitan conocimientos especiales, el uso de un especialista, como un procedimiento de auditoría con la finalidad de obtener evidencia suficiente y competente.

1.7 PUBLICIDAD

Antes de 1979 el código de ética para los profesionales de las Ciencias Económicas prohibía la publicidad en casi todas sus formas. Sin embargo, ahora establece que "un miembro no debe de buscar la obtención de nuevos clientes por medio de una publicidad u otras formas de sollicitación, que sea falsa, errónea o engañosa".8/

7/ Normas Profesionales en Guatemala, Publicaciones del I.G.C.P.A. Febrero 1987.

8/ Manual de Auditoría Tomo I. Robert W. Williamson Editorial Océano. Edición Centrum. Pag. 73.

Publicidad aceptable. En la actualidad se considera aceptable cualquier publicidad que no sea falsa, errónea o engañosa.

La publicidad que es informativa y objetiva está permitida. Tal publicidad debe de tener por objetivo una forma aceptable y ser profesionalmente dignificante. Algunos aspectos permitidos en la publicidad son:

- Información acerca del miembro y su firma como:

a) Nombre, dirección, teléfonos, número de socios, número de empleados, horas de oficina, idiomas, etc.

b) Títulos profesionales y educacionales, fechas de graduación, grados obtenidos, etc.

c) Servicios ofrecidos y honorarios por tales servicios.

- Declaraciones de la política o posición tomadas por un miembro o miembros de la firma, en relación a la práctica de la auditoría o acerca de algún tema de interés público.

Publicidad prohibida. La publicidad u otras formas de publicación que sean falsas, erróneas o engañosas, no son de interés público y están prohibidas. Entre las prohibiciones podemos mencionar:

- Crear expectativas falsas o injusticadas sobre resultados favorables.
- Actividades que implican influencia que ejercen sobre cualquier corte, tribunal o agencia reguladora.
- exaltar virtudes propias que no se basen en hechos verificables.
- Hacer comparaciones con otras firmas de auditoría que no se basan en hechos verificables.
- Tener contenidos testimoniales o garantías.
- Los servicios profesionales no deben de anunciarse con fines de lucro. Toda publicidad provocada directa o indirectamente con fines de lucro o de un auto elogio, menoscaba la dignidad profesional.9/

1.8 ELEVACION DEL NIVEL PROFESIONAL

El Público debe de asociar la imagen del auditor independiente con la de una "moral más alta de lo normal". Por esta razón, el auditor no debe de permitir que sus intereses personales entren en conflicto con los de su cliente o con los del público

9/ Normas Profesionales en Guatemala, Publicaciones del I.G.C.P A
Octubre 1990.

El auditor no debe de realizar actos inmorales o ilegales que dañen el prestigio de la profesión.

El Contador Público y Auditor debe de sentar las bases de su reputación en honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las normas de ética más elevadas en todos sus actos, así como el decoro de su vida privada.10/

1.9 NORMAS DE ETICA NACIONALES

Los Contadores Públicos y Auditores, tradicionalmente han emitido regulaciones y controles de calidad para su propia actividad profesional. Estas regulaciones han sido autoimpuestas y los profesionales las observan con sumo cuidado. Esto ha hecho de la Contaduría Pública una profesión respetable.

Uno de los fundamentos de la profesión de los Contadores Públicos es la ética. Las Normas de Etica para Graduados en Contaduría Pública y Auditoría, que están actualmente en vigencia, son el resultado de ponencias hechas en el I Congreso Nacional de Contadores Públicos celebrado por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y que con el propósito de

10/ Normas Profesionales en Guatemala, Publicaciones del I.G.C.P.A. Octubre 1990.

que fueran de observancia general se sometió a aprobación en asamblea extraordinaria del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, el 27 de junio de 1986.

Estas normas tienen como antecedentes las Normas de Actuación Profesional del Colegio Profesional indicado y las Normas de Etica que también a propuesta del Instituto, aprobó el Colegio.

Las normas de ética que están actualmente en vigencia, fueron producto de la investigación que en su momento hicieron los ponentes de lo que, a esa fecha, existía nacional e internacionalmente, incorporando a las existentes, lo que se consideró conveniente y aplicable a nuestro medio.

1.10 GUIAS DE ETICA INTERNACIONALES (I.F.A.C.)

La Federación Internacional de Contadores, emitió las Guías Internacionales de Etica para Contadores. La Asociación Interamericana de Contabilidad (A.I.C.), reconociendo la importancia de estas Guías, publicó en 1991 la traducción que hizo el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

En forma esquemática las Guías contienen:

- 1) Introducción y Objetivos
- 2) Guías aplicables a todos los profesionales de la Contabilidad.
- 3) Guías aplicables a los profesionales de la Contaduría en el ejercicio independiente.

Dentro de estas Guías se observan aspectos novedosos que no se contemplan concretamente en las normas de ética de nuestro país.11/

1.11 LA GLOBALIZACION Y LA ETICA

Debe de entenderse como globalización, la oportunidad de competir con profesionales extranjeros que vendrán a ejercer a nuestro país; pero también como una oportunidad de que profesionales guatemaltecos ejerzan en el extranjero. Las entidades gremiales de la profesión deben de velar que el tratamiento sea recíproco.

Las Universidades en nuestro medio deben de preocuparse en preparar profesionales con CALIDAD DE EXPORTACION, de lo contra-

11/ Recaudación de las Normas de Etica. Publicaciones del I.G.C.P.A., Enero 1993.

rio en nuestro propio país y aún cuando exista la posibilidad de ejercer profesionalmente en el extranjero, eso tampoco será factible.

En cuanto a las normas de ética, cuales deben de observarse cuando un guatemalteco ejerce en el extranjero o cuando un extranjero ejerza en Guatemala. Esta es la razón fundamental para tratar de globalizar la Normas de Etica, mientras tanto las Guías Internacionales fijan criterios de orientación que son de gran importancia, como lo son:

Cuando un profesional preste servicios en un país distinto del suyo, deben tenerse en cuenta las normas siguientes:

- a) Cuando las existencias éticas del país en que se prestan los servicios son menos estrictas que las de IFAC, deben de aplicarse estas últimas.
- b) Cuando las exigencias éticas del país sean más estrictas que las de la IFAC, deben aplicarse las del país.
- c) Cuando las exigencias del país de origen del profesional sean

más estrictas que las indicadas anteriormente, deben aplicarse las del país de origen.

Acomodando estas disposiciones a una sola se sugiere que la regla sea:

El profesional, debe de regirse por las Guías Internacionales de Etica, por las Normas de Etica del país donde ejerce o las del país de origen las que sean más estrictas.

Consideramos de mucha importancia agregar un inciso más a los que tienen las Guías, que se refiera a la obligación de respetar las disposiciones legales que regulen el ejercicio de la profesión en cualquier país donde se ejerza.

La Contaduría Pública en toda su historia, ha tenido como característica ser una de las profesiones que se autoimpone normas de actuación tanto técnicas como éticas que se convierten en trabajos de calidad y confiabilidad. La confianza de los usuarios no se ha ganado con las leyes sino con estas normas autoimpuestas, esta es una herencia que desde las universidades y centros de formación hemos aprendidos a respetar y ahora cuando la

corrupción ha afectado a casi todas las actividades humanas y cuando ya no tiene fronteras reconocidas sino más bien se ha globalizado, consideramos que la ética puede ser la mayor defensa que tenemos los Contadores Públicos y Auditores.

Por esta razón, en el IV Congreso Nacional de Contaduría Pública realizado en enero de 1993, propone que las normas de ética se revisen a nivel regional y mundial buscando respuestas adecuadas a la corrupción y que los organismos que deban imponer sanciones que actúen de oficio.12/

12/ Recaudación de las Normas de Etica. Publicaciones del
I.G.C.P.A., Enero 1993.

CAPITULO II

RESPONSABILIDAD LEGAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LAS NORMAS QUE REGULAN SU ACTUACION

2.1 LEYES QUE REGULAN LA ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

La profesión del Contador Público y Auditor se encuentran reguladas por leyes y disposiciones generales emitidas en Guatemala. El marco legal y regulador que sirve de base para la actuación del Contador Público y Auditor, ha sido y es un tema que se comenta con regularidad ya que su contenido controversial e impreciso, constituyen sus principales características, consideramos importante mencionar estas leyes, ya que su importancia radica en el hecho de que en la actualidad se han gestado cambios y modificaciones a la estructura legal y específicamente en lo que se refiere a la legislación tributaria la cual incide en gran parte en lo que respecta a la actuación de la profesión del Contador Público y Auditor.

2.2 LEYES DE CARACTER GENERAL

2.2.1 CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA

La Carta Magna de la Nación es clara en indicar que todo ciudadano guatemalteco, sea profesional o no se rige por la Constitución Política de la República, de la cual se desprenden los preceptos generales pero fundamentales que todo ser humano deba tener dentro de un estado de derecho.

Dentro de sus artículos se contemplan algunos aspectos importantes que se relacionan con el profesional en general como lo son:

ARTICULO 34. "DERECHO DE ASOCIACION. Se reconoce el derecho de libre asociación. Nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación profesional."

ARTICULO 87. "RECONOCIMIENTO DE GRADOS, TITULOS, DIPLOMAS E INCORPORACIONES. Sólo serán reconocidos en Guatemala, los grados, títulos y diplomas otorgados por las universidades legalmente autorizadas y organizadas para funcionar en el país, salvo lo dispuesto por tratados internacionales.

La Universidad de San Carlos, es la única facultada para

resolver la incorporación de profesionales egresados de universidades extranjeras....."

ARTICULO 90. "COLEGIACION PROFESIONAL. La colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio....."

El sentido de las palabras expresados en la Constitución Política es amplio y suficientemente claro para su comprensión como se de nota en los artículos transcritos.

2.2.2 CODIGO TRIBUTARIO

El decreto legislativo 6-91 que contiene el Código Tributario contempla artículos que se relacionan con los profesionales y su responsabilidad al actuar en el campo de la tributación del país.

ARTICULO 82. "RESPONSABILIDAD DE LOS PROFESIONALES O TECNICOS. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia

tributaria de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicos aplicables".

ARTICULO 95. "RESPONSABILIDAD. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones".

2.2.3 CODIGO CIVIL (DECRETO LEY No. 109)

El Código Civil de Guatemala, contempla dentro de sus artículos, específicamente en el capítulo VII artículo 1668 las responsabilidades de la prestación de servicios de los profesionales, el cual literalmente dice:

ARTICULO 1668. "PROFESIONALES. El profesional es responsable por los daños y perjuicios que causa por ignorancia o negligencia inexcusables, o por divulgación de los secretos que conoce con motivo de su profesión".

ARTICULO 2027. "Los profesionales que presten sus servicios y los

que lo solicitan, son libres para contratar sobre honorarios y condiciones de pago".

ARTICULO 2028. "A falta de convenio, la retribución del profesional se regulará de conformidad con el arancel respectivo, y si no hubiera, será fijado por el juez, tomando en consideración la importancia y la duración de los servicios y las circunstancias económicas del que se debe pagar".

ARTICULO 2029. "El profesional tiene derecho, además de la retribución a que le paguen los gastos que haya hecho con motivo de los servicios prestados, justificándolos debidamente".

ARTICULO 2030. "Si varias personas encomendaren un negocio o solicitaren servicios profesionales en un mismo asunto, serán solidariamente responsables por el pago de los honorarios y gastos causados por tal motivo".

ARTICULO 2031. "Cuando varios profesionales hubieren prestado sus servicios en un mismo asunto. Cada uno de ellos tendrá derecho a ser retribuido proporcionalmente a los servicios prestados y al reembolso de los gastos".

ARTICULO 2032. "Salvo pacto en contrario, los que prestaren servicios profesionales, tendrán derecho a ser retribuidos cualquiera que sea el éxito o resultado del negocio o asunto en el cual hubieren intervenido".

En diversas ocasiones surgen controversias entre el Contador Público y Auditor y su cliente en cuanto al pago de honorarios, ya sea porque el cliente no le parezca la forma de trabajo o el dictamen emitido, o porque el profesional contratado se le limita el alcance de su actuación. En este caso las divergencias deberán ventilarse en un tribunal del Ramo Civil.

ARTICULO 2033. "El profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia y con arreglo a las prescripciones de la ciencia o arte de que se trate, siendo responsable de los daños y perjuicios que causen por dolo, culpa o ignorancia inexcusable, o por divulgación de los secretos de su cliente".

ARTICULO 2034. "Cuando un profesional no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar con la debida anticipación, según la naturaleza del trabajo, a la persona que lo contrató,

quedando responsable de daños y perjuicios si se separare sin dar aviso y sin dejar una persona competente que lo sustituya".

ARTICULO 2035. "Si la persona que lo contrató para que le prestare sus servicios, no está conforme con el desarrollo o con los actos o conducta profesional, puede rescindir el contrato, pagando el trabajo y los gastos efectuados, cantidad que fijará el juez, si hubiere desacuerdo entre las partes".

ARTICULO 2036. "La persona que sin tener el título facultativo autorización legal, prestaren servicios profesionales por los cuales la ley exige ese requisito, además de incurrir en las penas respectivas no tendrán derecho a retribución y serán responsables de los daños y perjuicios que hubiere ocasionado".

Si analizamos los artículos descritos observamos que la ley es clara al fijar el grado de responsabilidad que conlleva el ejercicio de la profesión, así también como la manera de que un profesional pueda ser reemplazado por otro sin ocasionar daño, también hace referencia a las penas que se incurrirán si ocasionara

daños y perjuicios a los clientes por la falta de responsabilidad.

2.2.4 CODIGO PENAL (DECRETO 17-73 DEL CONGRESO)

En Guatemala no se tiene ninguna experiencia de que algún profesional de la contaduría pública, hubiere afrontado un juicio Penal, sin embargo, dentro de la ley se tipifican figuras tales como:

ARTICULO 11. "DELITO DOLOSO. El delito es doloso, cuando el resultado ha sido previsto o cuando sin perseguir ese resultado, el autor se lo presenta como posible y ejecuta el acto".

ARTICULO 12. "DELITO CULPOSO. El delito es culposo, cuando con ocasión de acciones u omisión solícitas, se causa un mal por imprudencia, negligencia o impericia".

ARTICULO 18. "Quien omite impedir un resultado que tiene el deber jurídico de evitarlo responderá como si lo hubiere producido".

ARTICULO 36. Inciso 3, "son autores quienes cooperan en la realización del delito, ya sea en su preparación o en su ejecución,

con un acto sin el cual no se hubiere podido cometer".

ARTICULO 223. "Quien sin justa causa revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, si con ello ocasionare o pudiera ocasionar perjuicio, será sancionado con prisión de seis meses a dos años o multa de cien a un mil quetzales.

DE LA ESTAFA MEDIANTE INFORMACIONES CONTABLES.

ARTICULO 271. "Los auditores, contadores, expertos, directores, gerentes, liquidadores o empleados de entidad bancaria o mercantil, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, o en sus informes, memorias o proposiciones, o en la formación de los inventarios o balances, consignaren con ánimo de defraudar, atraer inversiones o de aparentar una situación económica que no tiene, hechos contrarios a la verdad im-completos o simulados, serán sancionados con prisión de seis meses a cinco años y multas de cien a cinco mil quetzales".

DE LOS DELITOS COMETIDOS CONTRA LA FE PUBLICA

DE LA FALSIFICACIÓN DE LOS DOCUMENTOS

FALSEDAD MATERIAL.

ARTICULO 321. "Quien hiciere en todo o en parte, un documento público falso, o alterare uno verdadero de modo que pueda resultar perjudicioso, será sancionado con prisión de dos a seis meses".

FALSEDAD IDEOLOGICA.

ARTICULO 322. "Quien con motivo del otorgamiento, autorización formalización de un documento público, insertare o hiciera insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años".

SUPRESION, OCULTACION O DESTRUCCION DE DOCUMENTOS.

ARTICULO 327. "Quien destruya, oculte o suprima en todo o en parte un documento verdadero de la naturaleza de los especificados en los artículos 321 y 322 será sancionado con las penas señaladas en los artículos mencionados en sus respectivos casos".

"En igual caso ocurrirá quien con ánimo de evadir la acción de la justicia, realizare los hechos a que se refiere el párrafo

anterior sobre documentos u objetos que constituyen medios de prueba".

Sobre lo anteriormente descrito y como reflexión, el ejercicio de la profesión conlleva implícita una serie de responsabilidades que se encuentran reguladas por una serie de normas y leyes a las cuales se tiene que sujetar todo profesional de la contaduría pública y auditoría, las leyes indican que COMETE UN ACTO PUNIBLE "cuando al emitir su opinión sobre los aspectos financieros que hubiere examinado o al presentar otra información profesional, incurre en cualesquiera de las siguientes faltas:

- 1.- Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados financieros o los informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas.
- 2.- Disimula, oculta o deja de informar sobre cualquier dato falso o inexacto importante que sea de su conocimiento y que contenga o se relacione con los estados financieros o sus informes.
- 3.- Incurre en negligencia grave en la ejecución de su trabajo

profesional o al rendir el informe respectivo.

4.- Por la divulgación de los secretos que conoce con motivo de su profesión.

2.2.5 CODIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL (DECRETO LEY 107)

El Código Procesal Civil y Mercantil, se refiere directamente al dictamen que emite el Contador Público y Auditor en los artículos siguientes:

ARTICULO 100. "EXHIBICION DE LIBROS DE CONTABILIDAD Y DE COMERCIO. La persona que necesite preparar una acción o rendir una prueba, podrá pedir la exhibición de libros de contabilidad y de comercio para hacer constar los extremos conducentes que le interesen".

El juez podrá disponer que el examen de los libros se practique en el tribunal o en el domicilio u oficina del dueño de los mismos por CONTADOR O AUDITOR PUBLICO, que rendirá su dictamen al tribunal.

En relación a lo transcrito se refiere cuando existen

controversias que deben dirimirse en el tribunal y que tenga que presentarse como prueba de registros contables, el juez delegará en el Contador Público y Auditor, como experto en la materia, el examen de dichos documentos, el juez fallará de acuerdo al dictamen presentado por el Contador Público y Auditor.

2.2.6 CODIGO DE COMERCIO (DECRETO 2-70)

ARTICULO 184. "QUIENES FISCALIZAN. Las operaciones sociales serán fiscalizadas por los propios accionistas, por uno o varios contadores o auditores, o por uno o varios comisarios, de acuerdo con las disposiciones de la escritura social y lo establecido en este capítulo. La escritura social podrá establecer que la fiscalización se ejerza por más de uno de los señalados.

Es importante hacer resaltar el papel que desempeña el Contador Público y Auditor, al fijarle atribuciones de supervisor o fiscalizador sobre las operaciones que realizan las sociedades y cuyo nombramiento para ello emana del órgano supremo de su ente social como lo es la Asamblea General de Accionistas.

ARTICULO 185. "DESIGNACION. Los Contadores, Auditores o Comisa-

rios deberán ser designados por la Asamblea Ordinaria Anual que practique la elección de Administradores; y para el ejercicio de sus funciones dependerán exclusivamente de la Asamblea, a la cual rendirán sus informes. Si hubiere más de dos Comisarios, éstos actuarán separadamente. En la misma Asamblea Ordinaria anual se elegirán los Contadores, Auditores o Comisarios suplentes, quienes ejercerán las funciones de fiscalización solo en ausencia de los titulares".

Es importante señalar ante quien son responsables directos o dependientes directos sobre las funciones que ejecute el Contador Público y Auditor. En este artículo se deja claro que el Contador Público y Auditor es dependiente exclusivamente de la Asamblea General de Accionistas.

ARTICULO 186. "DERECHO DE NOMBRAR AUDITOR. Si no obstante a lo anterior no se designan los Auditores o Comisarios, sin perjuicios de que se mantiene el derecho de los accionistas para examinar por si o por medio de expertos, la Contabilidad y los documentos de la sociedad, cualquier número de los accionistas, aunque representen minoría, tiene el derecho para nombrar un

Auditor o Comisario para que por cuenta de la sociedad fiscalice las operaciones sociales hasta que la Junta General de Accionistas haga la designación correspondiente".

Este artículo especifica que no solamente la Asamblea General puede nombrar Auditor o Comisario, sino también los Accionistas que no sean mayoritarios y pueden ser uno o varios para poder nombrar Auditor o Comisario aunque se oponga la Asamblea o sociedad que la integran.

ARTICULO 187. "PROCEDIMIENTO PARA ELEGIR O REMOVER. Para la elección de Comisarios para los cuales pueden ser o no accionistas, si fuere más de uno, se procederá como lo determina el artículo 115 de éste Código".

Para la remoción de los auditores o de los comisarios se procederá como lo establece para la remoción de administradores en los artículos 178 y 179 de dicho código.

ARTICULO 115. "VOTO ACUMULATIVO. En la elección de Administradores de la sociedad, los accionistas con derecho a voto tendrán tantos como el número de sus acciones multiplicado por el de Ad-

ministradores a elegir y podrán emitir todos sus votos a favor de un sólo candidato o distribuirlos entre dos o más de ellos".

ARTICULO 178. "REMOCION. Los Administradores pueden ser removidos sin necesidad de expresión de causa, mediante acuerdo adoptado por una Asamblea General. Al resolver la remoción de uno o varios Administradores, la propia Asamblea nombrará a quienes lo sustituyan".

ARTICULO 179. "REMOCION PARCIAL. Para la remoción parcial de los administradores, se hará una votación por cada uno que se quiera remover; para lograrlo se necesitará que los votos que se opongan a su remoción sean menores que los requeridos para elegirlo".

Es relevante el contenido de los artículos anteriores ya que se habla de la remoción de los Contadores Públicos y Auditores, y señala que solo puede ser removido mediante acuerdo adoptado por la Asamblea General de Accionistas.

ARTICULO 188. "ATRIBUCIONES. Son atribuciones de los Auditores o Comisarios, además de las otras que les señalen leyes especia-

les, la escritura social o la Asamblea General:

1. Fiscalizar la administración de la sociedad y examinar su balance general y demás estados de contabilidad, para cerciorarse de su veracidad razonable y exactitud.
2. Verificar que la contabilidad sea llevada en forma legal y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Hacer arqueos periódicos de caja y valores.
4. Exigir a los administradores informes sobre el desarrollo de las operaciones sociales o sobre determinados negocios.
5. Convocar a la asamblea general cuando ocurran causa de disolución y se presenten asuntos que, en su opinión requieren de su conocimiento de los accionistas.
6. Someter al consejo de administración y hacer que se inserten en la agenda de las asambleas, los puntos que consideren pertinentes.
7. Asistir con voz pero sin voto, a las reuniones del consejo de administración, cuando lo estimen necesario.
8. Asistir con voz pero sin voto, a las asambleas generales de accionistas y presentar su informe y dictamen sobre estados financieros incluyendo las iniciativas que a su juicio con-

vergen.

9. En general, fiscalizar, vigilar e inspeccionar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad".

Al ser electo el Contador Público y Auditor como fiscalizador de un ente social la ley le fija las atribuciones mínimas que contrae, al analizar el numeral 5 de dicho artículo le configura la responsabilidad que la ley le otorga al tener la potestad de poder convocar a una Asamblea General de Accionistas cuando se observen anomalías en la administración de la sociedad.

ARTICULO 189. "INCOMPATIBILIDAD. No podrán ser auditores ni comisarios de la sociedad:

1. Las personas que no sean ciudadanos guatemaltecos naturales.
2. Los profesionales que estén inhabilitados para el ejercicio de su profesión.
3. Quienes conforme a la ley estén inhabilitados para ser comerciantes.
4. Los empleados o funcionarios de la sociedad.
5. Las personas que se encuentren en relación con los administradores o gerentes de la sociedad, en los casos que dan lu-

gar a la recusación de los jueces".

ARTICULO 190. "DENUNCIA DE IRREGULARIDADES. Cualquier accionista podrá denunciar por escrito ante los auditores o comisarios, los hechos de la administración que estime irregulares y éstos en sus informes a la asamblea general, deberán informar acerca de tales denuncias, las consideraciones convenientes para ser discutidas y resueltas en la propia asamblea".

ARTICULO 191. "RESPONSABILIDADES. Los contadores, auditores o comisarios están obligados a cumplir con sus deberes con toda diligencia y son responsables ante los accionistas de la sociedad en la forma establecida en el código civil para los profesionales. Los contadores, auditores o comisarios observarán la debida reserva sobre hechos y documentos que lleguen a su conocimiento por razón de su cargo".

ARTICULO 192. "FALTA DE COMISARIOS O AUDITORES. Cuando por cualquier causa faltare el órgano de fiscalización, el consejo de administración deberá convocar, para que ésta haga la designación correspondiente. Si el consejo de administración no hi-

ciere la convocatoria dentro del plazo señalado, cualquier accionista podrá recurrir al juez de primera instancia del domicilio de la sociedad, para que ésta haga la convocatoria".

En el caso de que no se reuniera la asamblea general o de que reunida no hiciera la designación, la autoridad judicial del domicilio de la sociedad, a solicitud de cualquier accionista nombrará los comisarios o el auditor, quienes funcionarán hasta que la asamblea general de accionistas haga el nombramiento definitivo.

En estos artículos se habla del cuidado y diligencia profesional, las cuales se pueden relacionar con las normas personales de auditoría, así como también con el código de ética profesional en su titulado relaciones con los clientes y con el público que dice: "un miembro o asociado no violará el carácter confidencial de las relaciones profesionales con los clientes".

ARTICULO 193. "PROHIBICIONES SI TUVIEREN INTERES. Los auditores o comisarios, que en cualquier operación tuvieren interés personal directo o indirecto, deberán abstenerse de toda intervención

y poner el asunto en conocimiento de la siguiente asamblea general, bajo sanción de responder de los daños y perjuicios que ocasionaren a la sociedad".

ARTICULO 194. "DISPOSICIONES SUPLETORIAS. En lo que sea compatible, se aplicarán al auditor, contador o los comisarios las disposiciones contenidas en la sección de los administradores".

ARTICULO 552. "PUBLICACIONES DE BALANCES. La sociedad creadora deberá publicar anualmente su balance, debidamente revisado por el contador autorizado o auditor, dentro de los tres meses que sigan al cierre del ejercicio social correspondiente".

Estos artículos los podemos relacionar con el artículo 4 del Código de Etica inciso 4.06 "un miembro o asociado no será funcionario, director accionista, representante o agente de una sociedad anónima dedicada a la práctica de la contaduría pública.

Así mismo la responsabilidad del Contador Público y Auditor que tiene al certificar los balances generales de las Compañías y la confiabilidad que se deposita en los mismos hace énfasis en la divulgación que debe hacerse de estos estados financieros.

2.2.7 LEY DE EXTRANJERIA

El Decreto Gubernativo No. 1781 habla de la ley de extranjería , reformado por el Decreto Legislativo el 29 de octubre de 1966, en su artículo 34 dice:

ARTICULO 34. (DECRETO LEGISLATIVO No. 10). "Está vedado a los extranjeros el ejercicio de las profesiones para las que se exige título facultativo, sin la previa incorporación en la forma que se determine la Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los tratados internacionales. Sin embargo, puede el Gobierno autorizar libremente a los extranjeros para el desempeño de puestos directivos o en el profesorado de las escuelas superiores que no sean universitarias, así como para el ejercicio de aquellas profesiones cuyas facultades no estén establecidas en la República, cuando por sus antecedentes y obras no sea notorio la conveniencia de su concurso".

Puede notarse que existe limitación para el ejercicio profesional de aquellas personas que no tengan título extendido por facultades de las universidades guatemaltecas, o bien no

cuenten con la autorización correspondiente por parte de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

2.2.8 LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
(DECRETO No. 325)

ARTICULO 53. "No se reconocen oficialmente más títulos o diplomas de estudios que los otorgados por el Estado y la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como los obtenidos en universidades y escuelas "extranjeras por personas que llenen los requisitos de incorporación fijados por la ley, salvo lo establecido en tratados internacionales".

Los títulos expedidos por universidades centroamericanas, tendrán validez oficial en la República al unificarse los planes y programas de estudios.

ARTICULO 54. "El estado reconoce los títulos de los profesionales egresados de universidades de otros países que en virtud de tratados internacionales hubieren obtenido u obtuvieren autorización legal para ejercer la profesión de la República".

ARTICULO 55. "Para el desempeño de cargos que requieran título profesional, el Estado no podrá nombrar a personas que conforme a la ley no puedan ejercer la profesión en el país".

En los artículos descritos anteriormente, se puede observar la regulación legal que se da, ya que es evidente que se reconocen los títulos o diplomas de estudio que son otorgados por el Estado, por las universidades privadas y por la Universidad de San Carlos de Guatemala, así como los obtenidos en el extranjero, siempre que se encuentren regulados por tratados internacionales y el estado autorice a los interesados por medio de la vía legal, el ejercicio de la profesión.

2.2.9 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (DECRETO 26-92)

En el reglamento del Impuesto Sobre la Renta básicamente se encuentra lo relativo al Contador Público y Auditor en los siguientes artículos.

DE LOS PROFESIONALES Y TECNICOS QUE ACTUAN ANTE LA DIRECCION

ARTICULO 42. "RESPONSABILIDAD DE LOS CONTADORES PUBLICOS Y AUDI-

TORES Y DE LOS PERITOS CONTADORES. Los contadores públicos y auditores, y los peritos contadores, inscritos ante la Dirección como tales, son responsables por las operaciones contables registradas o que deban registrarse en la contabilidad y de la omisión del impuesto, así como por la falta de cumplimiento de las restantes obligaciones tributarias, de acuerdo con el artículo 95 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario".

ARTICULO 43. "INFRACCIONES SANCIONADAS POR EL CODIGO PENAL. En los casos en que por su actuación, los profesionales, contadores públicos y auditores y los peritos contadores, pudieren incurrir en infracciones sancionadas por el Código Penal, se certificará lo conducente al juez competente".

ARTICULO 44. "REGISTRO DE LOS CONTADORES. La Dirección llevará un Registro de Contadores, en el cual están obligados a inscribirse todos los contadores públicos y auditores y los peritos contadores, facultados para ejercer su profesión y actuar ante la misma. El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, debe enviar mensualmente

a la Dirección una lista de los contadores públicos y auditores colegiados activos".

Los siguientes artículos del Reglamento del ISR son lo suficientemente claros y su fin conlleva la obligatoriedad de la observación de la ley en todo sentido y en particular de la obligación tributaria.

2.2.10 LEY DE COLEGIACION PROFESIONAL (DECRETO 332)

El contenido de esta ley se encuentra contemplado en las leyes, estatutos, reglamentos y demás disposiciones legales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

ARTICULO 1. "Se establece la Colegiación Oficial Obligatoria para el ejercicio de las profesiones universitarias, bajo la dirección de la Universidad de San Carlos de Guatemala".

La norma imperativa establece la obligación de colegiarse y que es de carácter y observancia general, para todos los profesionales que poseen título universitario no contiene normas que regulen específicamente a los Contadores Públicos y Auditores.

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

Es decir que los Colegiados Profesionales representan a todos los graduados universitarios egresados de la misma facultad.

ARTICULO 4. "DEBEN COLEGIARSE".

- Los profesionales egresados de las escuelas facultativas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Los profesionales incorporados a la misma; y
- Los profesionales egresados de otras universidades que de contactos internacionales hayan obtenido u obtengan autorización legal para ejercer la profesión en el país.

ARTICULO 5. "Para el ejercicio de las profesiones universitarias se necesita la calidad de Colegiado Activo".

Estos artículos establecen, que los profesionales egresados de Universidades Guatemaltecas y aquellas que por autorización legal pueden ejercer la profesión en el país, deben colegiarse. Así mismo para ejercitar la profesión al tomar la calidad de

Colegiado Activo significa pagar las cuotas mensuales oportunamente.

Es importante mencionar que las autoridades de los colegios pueden imponer multas, amonestaciones privadas, públicas, suspensión temporal y definitiva en el ejercicio de la profesión a aquellos profesionales que incurran en faltas a las normas, reglamentos y leyes que regulan su actuación.

2.3. LEYES Y DISPOSICIONES ESPECIFICAS A LA PROFESION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

2.3.1 ESTATUTOS Y REGLAMENTOS DEL COLEGIO DE ECONOMISTAS, CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES.

En este estatuto se establece en el capítulo VII artículo 22 y 23 de los derechos y obligaciones de los colegiados.

ARTICULO 22. "Son obligaciones de los colegiados, además de las especificadas en el artículo 11 del Decreto No. 332 del Congreso:

- a) Ajustar su conducta a las normas de la moral profesional.
- b) Mantener el prestigio de la profesión.

- c) Observar las leyes y procurar su cumplimiento, tanto en el ejercicio de la profesión, como en el desempeño de cargos o empleos públicos.
- d) Procurar que las relaciones entre los colegiados se distinguan por su lealtad.
- e) Asistir a las Asambleas Generales o hacerse representar en ellas por otro colegiado.
- f) Desempeñar los cargos y comisiones que les encomiende la Junta Directiva; y
- g) Pagar las cuotas ordinarias y extraordinarias de los colegiados, además de los que puntualiza el artículo 12 de la ley citada:
 - a) Hacer uso de su calidad de miembro del Colegio en su actuación profesional.
 - b) Someter al estudio del colegio cualquier asunto relacionado con las finalidades del mismo.
 - c) Tomar parte de las deliberaciones y emitir su voto.
 - d) Poner en conocimiento del colegio la falta de ética profesional de cualquiera de sus miembros.
 - e) Hacer uso de las dependencias culturales o de esparci-

miento que establezca o instale el colegio; y
f) Disfrutar de auxilios conforme se disponga en el reglamento respectivo".

En estos artículos se puede ver claramente los derechos y obligaciones a los que están afectos todos los colegiados y que deben de observar durante su actuación profesional.

2.3.2 INSTITUTO GUATELMATECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores fue creado el 7 de noviembre de 1,968, a través de acuerdo presidencial aprobado por solicitud de los profesionales de la contaduría pública. El cual está integrado por profesionales egresados de las diferentes universidades tanto estatal como privadas del país.

este acuerdo contempla en el artículo 6o. los requisitos mínimos para pertenecer al Instituto:

ARTICULO 6o.

a) Tener el título de Contador Público y Auditor, extendido por

algunas de las universidades del país o de centroamérica, según convenio centroamericano sobre el ejercicio de profesionales universitarios.

- b) Tener título de Contador Público y Auditor o su equivalente, obtenido en el extranjero y estar incorporado de conformidad con las leyes del país.
- c) Los guatemaltecos naturales que no teniendo título universitario de Contador Público y Auditor, posean cualidades morales, intelectuales y experiencia reconocida en el ejercicio de la profesión, siempre que previamente hayan llenado a satisfacción los requisitos exigidos en estos estatutos, en el reglamento respectivo para que puedan pertenecer al instituto.

Este mismo acuerdo incluye ciertos objetivos importantes como lo son:

- a) estimular el progreso de la profesión del Contador Público y Auditor en Guatemala, como medio de contribuir al desarrollo económico del país.
- b) Promover y mantener normas elevadas de ética profesional en beneficio de los intereses del público en general.

- c) Promover al desarrollo de las ciencias contables, matemáticas estadísticas y demás ciencias afines.
- d) Promover la reglamentación del Contador Público y Auditor.
- e) Hacerse representar en conferencias nacionales e internacionales.
- f) Coadyuvar en el mejoramiento de la educación de los profesionales de la contaduría pública y auditoría.

2.3.3 LEY DEL TIMBRE DEL PROFESIONAL DE LAS CIENCIAS ECONOMICAS

Con el decreto 4-87 publicado el 17 de febrero de 1987 en el Diario Oficial, se crea el timbre para los profesionales de las ciencias económicas, aunque en la actualidad esta ley no se aplica por la falta de una reglamentación que le de vida y la ponga en vigencia, el artículo primero dice:

ARTICULO 1. "Se crea el timbre profesional de las ciencias económicas que cubrirán sobre ingresos obtenidos en sus actividades profesionales los Economistas, los Contadores Públicos y Auditores, los Administradores de Empresas y cualesquiera otros profesionales miembros del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas".

ARTICULO 2."....Se empleará con exclusividad, en el desarrollo de los planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones sociales a favor de sus miembros, conforme a los reglamentos que sobre la materia se emitan".

ARTICULO 3. "Este artículo se refiere a la forma de encauzarse el timbre, lo cual contempla:

a) El uno por ciento (1%) sobre honorarios percibidos por trabajos profesionales realizados en concepto de:

I Estudios económicos y actuariales

II Elaboración y evaluación de proyectos

III Dictámenes, asesoría y servicios de consultoría

IV Auditorías

V Dictámenes parciales de cualquier naturaleza

VI Estudios para formación, organización y reorganización de empresas

VII Estudios de mercado

VIII Cualquier otro trabajo profesional de las ciencias económicas en que se perciban honorarios

b) El uno por ciento (1%) sobre salarios mensuales y beneficios

económicos adicionales, percibidos del sector público o privado" 13/.

2.3.4 LEY DE BANCOS

En el artículo 97 de esta ley se hace referencia a los informes que los bancos están obligados a publicar, el cual indica:

ARTICULO 97. "Los bancos están obligados a publicar, dentro de los primeros quince días de cada mes, el balance correspondiente al fin de cada mes anterior; y dentro de los quince días posteriores al cierre de cada ejercicio, el estado de pérdidas y ganancias, debidamente certificado por contador público legalmente autorizado. En los casos de los bancos de capitalización, éstos deberán además de publicar su balance correspondiente a la fecha de cada sorteo, dentro de los quince días siguientes cuando un sorteo no coincida con el fin de mes".

2.3.5 LEY DE HIDROCARBUROS

Esta es una de las leyes no afines a la profesión en la cual en sus disposiciones regulatorias permiten distinguir con clari-

13/. Transcripción parcial del inciso b, artículo 3o. de la ley referida.

dad y sin objeciones de dualismos, quien es el profesional que certifica la información financiera que se presenta al Ministerio del ramo, como requisito que las empresas petroleras deben de llenar a efecto de la suscripción de contratos de operaciones petroleras; pero siempre en el mismo cuerpo legal, al referirse a los contratista ya constituidos como tales, éstos deben presentar en cada ejercicio contable informes financieros a dicho ministerio permitiendo en este caso que las certificaciones las efectúen indistintamente un Contador Público y Auditor colégiado activo o un perito contador autorizado, dejando entrever la inconsistencia de los legisladores a este respecto.

En el artículo 267 del reglamento de la Ley de Hidrocarburos al igual que la ley del ISR es donde se deja entrever el precepto legal de inconsistencia que se indicó anteriormente, ya que se hace la equiparación del profesional de la Contaduría Pública y Auditoría con el del perito contador; en este artículo se estipula lo siguiente: "el contratista entregará al ministerio, en el primer semestre de cada ejercicio contable, los estados financieros correspondientes al ejercicio contable precedente, certi-

ficados por un Contador Público y Auditor colegiado o por un perito contador autorizado legalmente en Guatemala. Dentro de los estados financieros estarán comprendidos, como mínimo, el balance general, el estado de pérdidas y ganancias con los apéndices o anexos correspondientes, así como toda otra documentación necesaria para la mejor comprensión o explicación de aquellos".

2.3.6 LEY DE ZONAS FRANCAS (DECRETO LEY No.65-89)

ARTICULO 17. "AUTORIZACION. La entidad administradora para obtener la resolución de autorización de instalación y desarrollo de Zonas Francas privadas a que se refiere lo anteriormente descrito, gozará así de los estímulos fiscales que otorga la presente ley, esta deberá presentar su solicitud ante la Dirección de Política Industrial, adjuntando el estudio económico financiero firmado por el profesional de la ciencias económicas, colegiado activo y la documentación que establezca el Reglamento de esta Ley, presentada la solicitud de autorización la Dirección de Política Industrial emitirá el dictamen dentro de un plazo no mayor de 30 días, contados a partir de la fecha de presentación de la misma, el Ministerio de Economía con base en el dictamen

que emita la Dirección de Política Industrial resolverá sobre la procedencia o improcedencia de la autorización solicitada dentro de un plazo no mayor de 15 días, contados a partir de la fecha del dictamen".

2.4 EJERCICIO EN EL AMBITO FISCAL

Indudablemente uno de los campos de actuación del Contador Público y Auditor es la asesoría fiscal y debido a la inestabilidad que tienen nuestras leyes fiscales y a su redacción "sui-generis", este campo se ha desarrollado en el ejercicio dependiente, en el independiente y en la asesoría como una actividad específica.

En las Guías de Etica de la I.F.A.C. en su sección 5 propone el siguiente contenido:

1. Cualquier profesional que preste servicios de carácter fiscal debe de aplicar sus conocimientos en beneficio de su cliente o de quien lo emplea laboralmente. Las posibles dudas deben plantearse a favor de su cliente, si esto es congruente con la ley o si existen argumentos razonables para apoyar su

criterio.

2. La asesoría fiscal, no debe garantizar a los asesorados una seguridad incuestionable. Por el contrario debe de informarse a los clientes que se tienen limitaciones y que una opinión profesional no necesariamente debe de tener aceptación por autoridades fiscales.
3. Las declaraciones de Impuestos que asesore o prepare un Contador Público y Auditor se hacen con base en la información recibida de su cliente, por lo tanto la responsabilidad sigue siendo del contribuyente. El Contador Público y Auditor solo aplica sus conocimientos y la ley a los hechos o actividades que están afectas a tributación, utilizando para ello, su criterio.
4. Ningún profesional debe de involucrarse en una declaración si tiene razones para pensar que:
 - a) Contiene informaciones falsa o engañosas.
 - b) Omite o disimula información que deba ser incluida, de manera que este hecho pueda confundir a las autoridades fiscales.
5. Al preparar la declaración fiscal, el profesional puede con-

fiar en la información suministrada por su cliente o por quien lo emplea laboralmente, siempre que dicha información le parezca razonable. Aunque no es necesaria la revisión de documentos u otras evidencias que apoyen la información, el profesional debe solicitar, cuando lo crea necesario, que se le presenten tales soportes.

6. Cuando tenga conocimientos de un error significativo o de una omisión en la presente o en declaraciones anteriores, el Contador Público y Auditor debe de actuar de la siguiente manera:
 - a) Debe de comunicar el error u omisión al cliente o a quien lo emplea laboralmente, recomendándole que lo ponga en conocimiento de las autoridades fiscales. El profesional no está obligado a informarle a las autoridades fiscales sin la anuencia de su cliente.
 - b) Si el cliente o quien lo emplea, no corrige el error:
 - i. El profesional debe de informarle que no puede actuar a su servicio en relación con la declaración.
 - ii. El profesional debe de plantearse si es consistente con su responsabilidad continuar con la relación con su cliente o patrono.14/.

14/ IV Congreso Nacional de Contaduría Pública del IGCPA.

2.4.1 DICTAMEN FISCAL

El dictamen fiscal constituye una opinión profesional que emite el Contador Público y Auditor independiente, sobre el cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes.

2.4.1.1 RESPONSABILIDAD DEL C.P.A. ANTE SU CLIENTE Y ANTE EL FISCO

La responsabilidad del Contador Público y Auditor que dictamina para fines fiscales, es de gran importancia, ya que ésta la asume ante dos partes en las que pueden existir corrientes opuestas o criterios diferentes; su cliente y el fisco.

2.4.1.2 POSICION DEL C.P.A. ANTE SU CLIENTE Y ANTE EL FISCO

La posición en que quedará el Contador Público y Auditor ante el fisco será de desconfianza porque debido a las limitaciones que tiene el dictamen fiscal, no es posible darle el crédito que se requiere.

Por otra parte, la posición en que quedará el Contador Público ante su cliente será de desconfianza, ya que debido a las

facultades de desconfianza del fisco, no será dado crédito al producto terminado de su trabajo.

2.4.2. PROYECTO DEL DICTAMEN FISCAL EN GUATEMALA

El dictamen fiscal, es una auditoría del Estados Financieros, con énfasis especial en todo lo que es revisión de impuestos.

Es factible legislarlo en Guatemala, para ello el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, realizó gestiones a través de comisiones específicas a efecto de lograr su aceptación.

Objetivos que persigue el IGCPA:

- a) Impulsar y desarrollar la profesión del Contador Público, impulsando los servicios de Auditoría Externa con la especialización en impuestos.
- b) Que la Dirección General de Rentas Internas, cumpla con uno de sus fines principales, realizar con eficiencia la fiscalización y lograr así el cumplimiento voluntario en el pago de los tributos, reduciendo la evasión de los impuestos.

- c) Estimular al profesional que lo ejercita a mantenerse actualizado en lo que respecta a las leyes tributarias, modernizando el sistema de fiscalización.
- d) Que el Estado designe en el Contador Público y Auditor funciones fiscalizadoras que hasta hoy sol ha sido exclusivo del estado.

El dictamen fiscal debe de quedar incluido dentro del examen profesional tradicional que ejerce el Contador Público y Auditor independiente, el cual debe efectuarse con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Es necesaria la implementación del régimen del Dictamen Fiscal en Guatemala, ya que se ahorran costos administrativos y favorece al fisco en la labor de fiscalización.

El 19 de febrero de 1992 fue publicado en el diario Prensa Libre en la sección de Suplemento, por el Licenciado Martín Argueta C.P.A. sobre el Dictamen Fiscal el cual dice:

Cuanta información fiscal llega a los archivos y muere en las bodegas del edificio de Finanzas sin que tan solo sean vis-

tos, para realizar una fiscalización que dé seguridad al contribuyente y garantice el diligente cuidado de los intereses del Estado.

Es obligación impostergable del Ministerio proveer y asegurar una revisión de toda la información que los contribuyentes le envían.

Hay que elegir o calificar a los Contadores Públicos que trabajan en el medio y a través de la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría, ágiles y objetivos, aseguren al fisco que el contribuyente auditado por ellos ha cumplido con sus obligaciones principales y formales.

Los contadores públicos tenemos un prestigio que guardar y tanto por razones morales como profesionales no podríamos emitir opinión o Dictamen Fiscal que resultare en fraude a terceros.

CAPITULO III

3. ÁREAS DE ACCION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR COMO ASESOR

En los últimos años nuestro país ha estado experimentando un constante desarrollo en el factor económico, esto ha hecho imperativo la preparación de los profesionales en Contaduría Pública y Auditoría, así como de otras ramas que pueden satisfacer las demandas de los servicios tanto en el sector público como privado.

Las áreas de acción en las que participa el Contador Público y Auditor son diversas, tanto en el campo financiero, contable y de administración en general.

Como se hizo mención anteriormente el Contador Público y Auditor es un profesional reconocido como dictaminador financiero, analista, informador, diagnosticador y pronosticador sobre base de revelación racional y equitativo de todos los aspectos económico-financiero.

La capacidad profesional con que el Contador Público y Audi-

tor presta sus servicios se basa en los requisitos mínimos necesarios para obtener autorización de ejercer como tales: experiencia, educación y sobre todo un gran sentido de responsabilidad, así como en las normas de ética y técnicas establecidas y puestas en práctica por la profesión a la cual pertenecen.15/

El Contador Público y Auditor en cualquier área en que preste sus servicios debe de dejar claros los términos del trabajo con el cliente, así como su responsabilidad, para que no surja ninguna duda en cuanto a lo que la administración espera recibir de sus servicios.

Los boletines números 1 y 8 de la Comisión de Consultoría en Administración de Empresas del Instituto Mexicano de Contaduría Pública establece. "El auditor como profesional responsable deberá discutir con su cliente la extensión de su trabajo, ya que la consultoría, es una actividad que consiste en emitir una opinión o sugerencia para las posibles soluciones a los problemas que aquejan a las empresas, pero como es natural las decisiones finales corresponden a la administración y en consecuencia la responsabilidad en última instancia será de la administración".

15/ Carlos H. Morales Tesis El Ejercicio de la Profesión del C.P.A. y la Legislación Guatemalteca, mayo 1977.

La responsabilidad de la administración es la de mantener los registros contables y controles internos adecuados, así también las políticas establecidas para salvaguardar sus activos.

El Contador Público y Auditor es responsable de emitir una opinión en base a la razonabilidad de los estados financieros que sometió a examen.

Los campos en que el Contador Público y Auditor puede actuar se dividen en dos áreas, el sector público y el sector privado.

3.1 SECTOR PUBLICO

En la última década el sector público se ha incrementado en las actividades económicas del país, por lo que la necesidad de controlar los fondos invertidos ha sido el problema que aqueja a las instituciones tanto estatales como semi-estatales, esto ha llevado a una masiva participación de los contadores públicos y auditores en el sector público. Este sector ha manifestado un incremento sustancial en sus actividades, ya que actualmente desarrollan y prestan servicios que antes se consideraban exclusivas del sector privado.

El surgimiento de las empresas semi-estatales se han caracterizado por tener estrechas relaciones con el estado, estas empresas tienen cierta dependencia en cuanto a la toma de decisiones administrativas, estas instituciones pueden solicitar servicios de consultoría a los Contadores Públicos y Auditores con la finalidad de mantener actualidad y efectividad en sus sistemas de información y administración financiera, control interno adecuado, métodos y procedimientos en el procesamiento de datos, control presupuestario y cumplimiento de condiciones derivadas de préstamos otorgados por otras instituciones ajenas al estado.

Es precisamente por estas entidades que las empresas semi-estatales se ven obligados a cumplir con las exigencias de las juntas directivas de dichas entidades, ya que en un cierto porcentaje estas instituciones limitan a las entidades semi-estatales a la libre toma de decisiones. Es por ello que la participación del Contador Público y Auditor es importante dentro de estas instituciones debido a que requieren de información financiera confiable y oportuna, sabiendo además, que el auditor como profesional capaz puede con su asesoría coadyuvar a la administración en cualquier aspecto.

El Contador Público y Auditor con su calidad de dependencia puede ejecutar actividades tales como:

- Auditorías Fiscales
- Auditorías Especiales
- Auditorías Internas
- Ejecución Presupuestaria
- Analista Financiero
- Consultoría
- Etc.

3.2 SECTOR PRIVADO

Dentro del sector privado el profesional en Contaduría Pública y Auditoría ha ampliado su área de acción en relación al avance de las economías de los pueblos, a estos avances se les ha atribuido primordialmente a las empresas privadas, que en una sociedad con sistema capitalista como lo es Guatemala, ser el motor que impulsa al desarrollo social y económico del país.

La profesión del Contador Público y Auditor ha alcanzado su más alto grado de desarrollo y consideración en las sociedades

capitalistas de mayor auge en lo que respecta a la economía de mercado y libre competencia que es su principal característica.

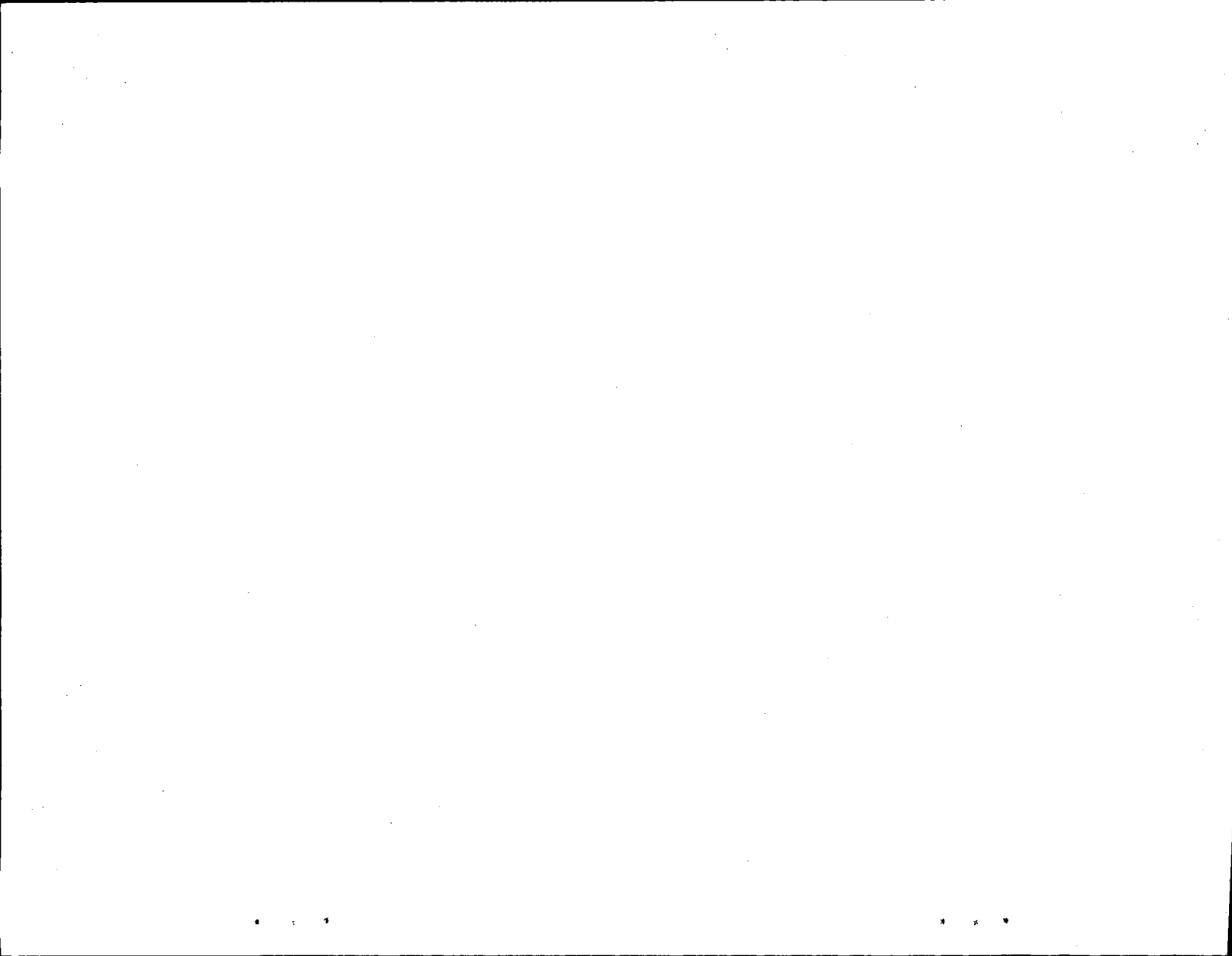
En la actualidad las empresas nacionales deben de considerar que por el alto nivel competitivo que existe en el actual entorno económico, requiere de una administración dinámica y científica que incluye al profesional en la Contaduría Pública y Auditoría como la persona que por su preparación académica pueda brindar la asesoría necesaria que le requieran.

El Contador Público y Auditor dentro de las entidades privadas puede desempeñar diversos cargos, manteniendo su dependencia como:

- Gerente Administrativo o Financiero
- Contralor
- Analista Financiero
- Auditor Interno
- Jefe de Presupuestos
- Asistente de Gerencia
- Consultor
- Otros

Estas funciones pueden ampliarse o extenderse a nuevas áreas conforme la empresa vaya desarrollando su marco de acción, siendo el Contador Público y Auditor el profesional indicado en la mayor parte de los casos.

El campo del Contador Público y Auditor como podemos observar no es limitativo, sino más bien que por su capacidad le permite expandir los servicios que le son requeridos.



CAPITULO IV

4. PREPARACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

El acto de dedicar nuestra vida a algo determinado es un privilegio de la condición humana.

Es un gran error creer que nuestra profesión espera tal vacío de nosotros hasta limitarnos a vivir cuadrando partidas deudoras y acreedoras y entre principios contables.

El "nuevo orden mundial" que rige desde 1989 afectará las prácticas comerciales, financieras y económicas del mundo y, consecuentemente, las políticas, procedimientos y técnicas de la profesión del Contador Público y sus correspondientes programas de educación profesional.16/

LA PROFESION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Los cambios económicos y tecnológicos de nuestra sociedad a niveles mundiales incorporan a la Contabilidad y Auditoría las siguientes funciones:17/

16/ La Formación del Contador Público. Aurelio Fernández Díaz Auditoría y Finanzas No. 83 publicaciones del I.G.C.P.A.

17/ Ibidem.

- a) Diseñar los libros y formularios financieros.
- b) Anotar la información financiera.
- c) Preparar estados financieros relacionados con la información anotada.
- d) Asesorar sobre materia financiera.
- e) Interpretar y utilizar la información financiera como elemento de juicio para tomar decisiones administrativas.
- f) Examen de los Registros.
- g) Evaluación del Control Interno
- h) Análisis e Interpretación de Estados Financieros
- i) Presupuestación, Dictámenes, etc.

Los cambios políticos, económicos y tecnológicos que se están dando, transformarán radicalmente el alcance y funciones de nuestra profesión y la metodología y áreas de entrenamiento que exigirá nuestra EDUCACION PROFESIONAL.

CAMBIOS POLITICO-ECONOMICOS AFECTANDO A LA PROFESION

La Asociación Interamericana de Contabilidad, nuestro máximo organismo en esta disciplina, regula la contabilidad en un

continente de contrastes, donde:

- Un país en abundancia de tecnología propia, con qué promover sus necesidades, mediante su filosofía de consumo.
- Los demás, carentes de tecnología y recursos para satisfacer sus más elementales necesidades.
- Y ambos con iguales ilusiones de vivir cualitativa y cuantitativamente por arriba de sus medios.

Este contraste entre los países del continente, se proyecta en el servicio de la Contaduría Pública a tan desiguales economías.

Las biografías de los profesionales pueden resumirse en cinco verbos: Nací, Consumí, Estudié, Trabajé y morí. No obstante, en todos los casos, necesitamos educarnos.

Entendemos por educación todo proceso para mejorarnos y desarrollarnos hábitos de desear y actuar (morales) y de conocer y pensar (intelectuales) para alcanzar la felicidad.^{18/}

El proceso de educación comienza desde la escuela elemental y continúa durante la enseñanza secundaria y universitaria y ter-

18/ La Formación del Contador Público. Aurelio Fernández Díaz Auditoría y Finanzas No. 83. publicaciones del I.G.C.P.A.

mina cuando termina nuestra vida, pues mientras vivimos, debemos mantenernos activos en la educación continuada.

EL SUBDESARROLLO ECONOMICO

El ingrediente principal del subdesarrollo económico, es la carencia de personal capacitado y positivamente motivado.

EL IFAC EN LA EDUCACION CONTABLE

El máximo organismo educacional de la profesión contable a nivel mundial es el Comité de Educación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). El objetivo de este comité es el desarrollo y realce de una profesión coordinada a niveles mundiales.

Los lineamientos de este Comité de Educación establecen los elementos básicos y esenciales que la comunidad puede esperar de sus Programas de Educación y Entrenamiento.

Cada comunidad tiene el derecho de esperar que el Contador Público y Auditor, que acepta una responsabilidad profesional o una ocupación, es profesionalmente competente, es decir, que

el Contador Público y Auditor:

- Tiene el requerido conocimiento.
- Puede aplicar dicho conocimiento a los problemas prácticos, y
- Tiene un enfoque profesional de y en su trabajo.

Esto fija tres importantes requisitos a la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría:

1. Asegurar que el rango y profundidad de conocimiento y las habilidades requeridas de sus miembros en sus pruebas de competencia, ganan el respeto y cumplen las necesidades de aquellos que descansan en su trabajo profesional: el público, el comercio, la industria, la educación y el gobierno.
2. Asegurar que sus miembros mantienen, a través de su vida profesional, la calidad de servicio y conocimiento que tiene derecho el público a esperar de ellos.
3. Proveer a sus miembros con la oportunidad de lograrlo.

Conscientes de la amplia diversidad de sistemas educacionales y condiciones socioeconómicas de los países miembros y de la variedad de funciones ejecutadas por los Contadores Públicos y Auditores, dirige sus recomendaciones a establecer en todo programa de Educación y entrenamiento contable:

1. Las normas generales de Educación que debe de tener todo estudiante que se matricule por una educación que eventualmente lo califique profesionalmente.
2. El contenido teórico de los estudios y exámenes profesionales.
3. Las normas de examen que lo califiquen como profesional.
4. Los requerimientos de la experiencia práctica.

LAS NORMAS GENERALES DE EDUCACION 19/

Los programas de educación y examen profesionales deben de tener como propósito el desarrollo del estudiante de:

1. Un entendimiento de la naturaleza y papel de la contabilidad y auditoría para preveerle una unidad de medición contra la cual le permita evaluar la situación contém-

19/ Auditoría y Finanzas No. 83. Publicaciones del I.G.C.P.A.

Página No. 39.

poránea de la comunidad y sociedad donde nos desenvolvemos.

2. Ciertas habilidades esenciales para ejercitar la función Contaduría Pública y Auditoría son por ejemplo:
 - a) Entender y aplicar hábilmente los procedimientos aplicables en cada área funcional.
 - b) Aunar el conocimiento de diferentes áreas.
 - c) Identificación de hechos importantes.
 - d) Ejercitar el Criterio.
 - e) Formular propuestas.
 - f) Comunicarse adecuadamente.

3. Para ser profesionalmente competente, el Contador Público y Auditor debe de tener, a nivel profesional:
 - a) El conocimiento requerido relevante en su profesión.
 - b) La habilidad de aplicar ese conocimiento a los problemas prácticos.
 - c) Un enfoque profesional del trabajo, y
 - d) Experiencia práctica.

Se considera que la calidad de sus miembros de cualquier

cuerpo profesional colegiado y la confianza que el público tenga en su competencia dependerá en primera instancia sobre:

1. Los niveles de las normas de los exámenes profesionales,
y
2. De la imagen que tenga el colegio que alberga a estos profesionales.

La calidad del profesional de la Contaduría Pública de cada país debe de ser reconocida como equivalente a cualquier otra de las profesiones que se destacan en el país y, en todo caso, debe ser universitario o en un grado equivalente.

En años recientes el conocimiento necesario para funcionar efectivamente como Contador Público y Auditor se ha experimentado y cambiado, agregando:

- a) La capacitación profesional continuada.
- b) Los seminarios.
- c) El impacto de la información tecnológica.
- d) La profesión del Contador Público y Auditor a niveles internacionales.

Este proceso se acelerará en el futuro como consecuencia de

los cambios político-económicos y tecnológicos que afectarán a la profesión y que ampliarán las expectativas sobre el alcance de nuestros servicios.

4.1 EDUCACION CONTINUADA (ACTUALIZACION)

En los últimos años la constante actualización del Contador Público y Auditor se ha hecho imperativa. Este proceso se acelerará en el futuro como consecuencia de los nuevos cambios políticos, económicos y tecnológicos que afectarán a la profesión.

1. Por una parte se han sucedido cambios significativos en las normas y principios contables, la legislación mercantil y la fiscal.
2. Por otra parte las áreas de tecnología y nuevas destrezas tales como el PED y el uso de métodos cuantitativos en el trabajo diario del Contador Público y Auditor.
3. No solamente encara la profesión un aumento en los conocimientos de sus miembros, pero también un aumento en las expectativas públicas sobre el alcance de nuestros servicios, tales como:

- a) Presiones para que revelemos más información.
- b) La información económico-financiera a nivel regional y espacial, para encarar los radicales cambios políticos ocurridos desde 1989.
- c) Mayor énfasis en las proyecciones y asesoría financieras.
- d) Más enfoque Gerencial del Contador Público y Auditor.

La competencia profesional consiste en más que mantener el conocimiento técnico. Incluye factores tales como:

- Criterio,
- Lógica,
- Actitud y habilidad de aplicar principios apropiados a situaciones prácticas en un ambiente de cambio socioeconómico, asimilado oportuna y objetivamente.

El objetivo básico de cualquier programa de capacitación profesional continuada es:

1. Mantener un adecuado nivel de conocimiento técnico entre sus miembros.
2. Asistir a los miembros de la profesión de la Contaduría

Pública y Auditoría para adaptarse a la evolución de nuevas técnicas, responsabilidades cambiantes y condiciones económicas.

3. Estimular a los miembros de la profesión a tener un conocimiento técnico adecuado y prioridades para proveer los servicios racionalmente esperados de ellos.

Al adoptar el concepto de educación profesional continuada, como parte del desarrollo continuo de sus miembros, es necesario entrenar y motivar a cuadros de maestros básicos que sean responsables, a su vez, de capacitar y motivar al maestro de la enseñanza continuada, para lograr reducir el desnivel actualmente existente en "los demás" países americanos.

4.2 PREPARACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN ASPECTOS LEGALES

Uno de los factores más importantes para la sociedad y los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría es la preparación en aspectos legales que rigen el país. Fundamentalmente la economía del país está constituido por el comercio tanto a ni-

vel interno como externo, el comercio representa el renglón básico en el desarrollo económico-social de cualquier nación.

En la actualidad la relevancia que tiene la Legislación Tributaria en lo que respecta a la actividad económico mercantil se da por la trascendencia que representa el comercio así como el impacto económico del país, por excelencia el poder público ha manifestado su preocupación por tener el control normativo sobre todas aquellas entidades, actividades o personas que se encuentran involucradas en el comercio.

Uno de los factores que preocupa tanto a los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría como a los que se relacionan con la profesión, es la preparación que reciben a través del pensum de estudios del Plan 75 que imparte la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, y llama aún más la atención este fenómeno cuando en la actualidad se suscitan situaciones en las cuales el profesional y estudiante deben de poner en práctica los conocimientos que al respecto han adquirido, uno de los problemas más comunes que debe de enfrentar el estudiante al momento de someterse al examen

general privado es que se le presentan problemas de actualidad, y es allí donde se evidencia la carencia de ese tipo de conocimiento, mientras que el profesional tiene que enfrentarse a situaciones y experiencias que como asesor de una entidad le compete, es por ello que los profesionales han manifestado su preocupación al respecto de la preparación legal que debe de recibir el estudiante durante su formación en la profesión, externando opiniones en el sentido de que se necesita una preparación adicional a efecto de responder a las necesidades planteadas.

Al tratar de asociar al estudiante de la contaduría pública con la legislación tributaria no se puede ignorar la gran influencia y la participación directa que tiene el derecho mercantil con ésta, ya que la misma regula por un lado las disposiciones legales de los comerciantes individuales y a las sociedades mercantiles desde su creación hasta la regularización de los actos y contratos mercantiles que las entidades económicas ejecutan en su marco operativo.

Dentro del pensum de estudios que se le ofrece al estudiante de la Carrera de Contador Público y Auditor en sus diferentes ra-

mas, podemos mencionar especificamente a los conocimientos del área legal-fiscal que reciben durante su preparación:

- a) Nociones Generales del Derecho
- b) Derecho Administrativo
- c) Derecho Mercantil
- d) Derecho Tributario y Legislación Fiscal, y
- e) Seminario de Procedimientos Legales y Administrativos.

Es necesario implantar cursos que además de los descritos conlleven aspectos legales del ramo laboral, civil y profundizar sobre el contenido de los programas ya existentes.

4.3 EDUCACION Y DIFUSION COMO TECNICOS

4.3.1 EL IMPACTO DE LA INFORMACION TECNOLOGICA EN LA EDUCACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

En la actualidad la Información Tecnológica está aumentando a una etapa más temprana y el usar computadores en el sistema escolar, por lo tanto más estudiantes universitarios ya están experimentando con microcomputadores y logrando algún entendimiento de la programación y paquetes del software.

Se considera que para ganar conocimientos sobre la información tecnológica, la mejor forma es a través del sistema de dos campos:

El primero, incluyendo cursos básicos como requisito para estudiar un programa formal y un programa educacional.

Estos cursos deben de incluir una introducción a:

- a) La tecnología de la computación.
- b) Aplicaciones de información tecnológica.
- c) Conceptos sobre desarrollos de sistemas, y
- d) El papel y funcionamiento de programas de diferentes sistemas informativos.

El segundo, es un elemento esencial integrado con el currículum del programa de educación contable.

4.3.2 LA PROFESION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR DENTRO DEL CAMPO INTERNACIONAL

consciente de la necesidad de superar a niveles mundiales la educación profesional explicando que las enseñanzas que soportan las disciplinas profesionales para equipar mejor la

asistencia técnica en esta área, requieren una perspectiva histórica, ética y teórica de la profesión del Contador Público y Auditor.

Consecuentemente, la educación y el entrenamiento de los Contadores Públicos y Auditores debe ser tal que desarrolle habilidades de:

- a) Criterio y comunicación oral y escrita.
- b) Saber integrar conocimientos de diferentes áreas.
- c) Saber aplicar procedimientos y formular propuestas.
- d) Sobre todo identificar material importante de material secundario, y
- e) Saber distinguir lo relevante de lo irrelevante.

El profesional de la Contaduría Pública y Auditoría debe de ser transmisor de todos los conocimientos adquiridos durante el desarrollo de su trabajo, así como también compartir con los demás profesionales de la carrera acuerdos y desacuerdos de la misma.

Los profesionales deben de enseñar porque aman enseñar, sen-

tir que tienen algo de gran valor que dar a quienes los escuchan y sentir que también ellos pueden apreciar y aprender por sí mismos.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

1. La Responsabilidad Legal del Contador Público y Auditor se denota en las diversas normas que se han analizado y que conlleva que dicho profesional actúe con diligencia en la ejecución de su trabajo.
2. La Proyección Social del Contador Público y Auditor no debe relegarse, sino que debe manifestarse en los diversos campos que cubre la profesión.
3. El Contador Público y Auditor es el profesional ideal para asesorar a las entidades privadas y públicas, ya que es un experto en problemas contables y fiscales, es un profesional que posee, conocimientos de carácter genérico básicos, y conocimientos más profundos y específicos en cuanto a su especialización.
4. Por el mismo desarrollo económico-social que ha estado

experimentando el país a través de la expansión del comercio, la industria y servicios, el Contador Público y Auditor por su experiencia, ética profesional y responsabilidad, ha logrado mantener la confianza del público en el ejercicio profesional por la constante observancia y apego a la legislación que le rige, no solo desde el punto de vista ético, sino también profesional.

5. El Contador Público y Auditor en la actualidad por su capacidad profesional tanto en el sector privado como público, se le reconocen cualidades suficientes para planificar, organizar, dirigir y controlar las operaciones de las entidades, teniendo en cuenta, por consiguiente la limitante de su capacidad.

6. Los aspectos legales son fundamentales dentro de las entidades privadas y públicas, en tal sentido el pensum de estudios del plan actual para la carrera de Contaduría Pública y Auditoría en la Facultad de Ciencias Económicas no contempla aspectos relacionados con las áreas fiscal y laboral.

7. Por los mismos avances tecnológicos, políticos y económicos que experimenta nuestro país, el Contador Público y Auditor debe de mantenerse actualizado a través de una educación continuada y especializada para poder así desempeñar su trabajo a nivel nacional e internacional.

RECOMENDACIONES

1. Por ser el Contador Público y Auditor un especialista en lo que respecta a asesorar a las empresas privadas y públicas, la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala y las universidades privadas deben de analizar el pensum de estudios en lo que al área legal y fiscal se refiere para instruir en este campo de más y mejores conocimientos al estudiante, de tal manera que el futuro profesional posea la facultad de analizar discernir y resolver los problemas que en este campo se le presente en el ejercicio de su profesión.
2. Que el Profesional de la Contaduría Pública y Auditoría con la educación continuada que debe recibir se mantenga al día en lo que a avances tecnológicos, fiscales y legales, a efecto de ofrecer al cliente mejores opciones y compartir cualitativamente en el mercado de servicios de su especialización.
3. Que la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad

de San Carlos acelere y ponga en práctica las resoluciones del VII Seminario académico en lo que al nuevo pensum de estudios para la escuela de Auditoría se refiere ya que ello vendrá a fortalecer los conocimientos de los estudiantes no solo en el área legal-fiscal, sino en las demás áreas de su especialización.

4. Que las instituciones que agrupan a los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, como el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y especialmente el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores propicien programas constantes sobre tópicos legal-fiscal haciendo una profusa difusión ya sea con llevar a cabo seminarios o difundir por escrito a sus asociados temas de ésta naturaleza.
5. En consecuencia, y atendiendo a las necesidades de los avances tecnológicos es imperante que los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría se especialicen en áreas tales como:
Sistemas de computo, aspectos laborales y fiscales para poder así fungir como asesores en áreas específicas.

BIBLIOGRAFIA

1. OBRAS COMPLETAS

Arthur W. Holmes, C.P.A.

Auditoría.
Principios y Procedimientos
Tomo I.
UTEHA (Unión Tipográfica)
Editorial Hispano Americano
México, 1987

Alvin M. Stein
Joel M. Wolosky
Robert W. Williamson

Manual de Auditoría I
Responsabilidad Legal
Etica Profesional
Magister Centrum
Editorial Océano.

2. LEYES

Congreso de la República

Decreto No. 17-73
Decreto No. 106
Decreto No. 107

Decreto No. 1441
Decreto No. 6-91
Decreto No. 2-70
Junio 1985.

Decreto Ley No. 22-86
Decreto No. 26-92
Decreto No. 325
Decreto No. 332
Decreto No. 315

Código Penal
Código Civil
Código Procesal Civil y
Mercantil
Código de Trabajo
Código tributario
Código de Comercio
Constitución Política de
Guatemala.
Ley de Extranjería
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Ley Orgánica de la USAC
Ley de Colegiación Oficial
Ley de Bancos

Julio, 1951

Decreto No. 4-87

Reglamento del I.G.C.P.A.
Reglamentos y Estatutos del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Administradores.
Ley del Timbre del Profesional de las Ciencias Económicas.

3. TESIS DE GRADUACION

Armando Aguilar Chinchilla

El Contador Público y Auditor y su Formación en Aspectos Legales. Universidad de San Carlos de Guatemala.
Facultad de Ciencias Económicas.
Septiembre, 1988.

Amelia Pineda Yuman

Observancia de las Normas Jurídicas y de Actuación Profesional del Contador Público y Auditor.
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Facultad de Ciencias Económicas.
Julio, 1986.

4. REVISTAS, FOLLETOS Y OTROS

Carlos M. Morales

Requisitos Mínimos que el Contador Público y Auditor debe de Observar en Ejecución de una Auditoría.
Textos de Auditoría y Finanzas.
Guatemala, Julio 1981.