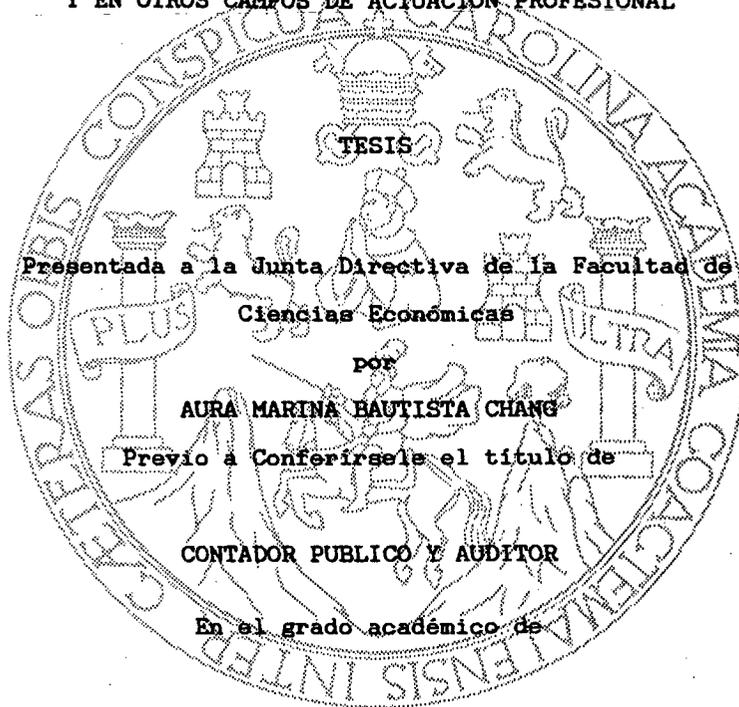


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

"ASPECTOS QUE DEBE CONSIDERAR EL CONTADOR PUBLICO
Y AUDITOR INDEPENDIENTE DURANTE EL DESARROLLO
Y TERMINACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
Y EN OTROS CAMPOS DE ACTUACION PROFESIONAL"



LICENCIADO

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Guatemala, noviembre de 1994

DL
03
T(4160)

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

DECANO: Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIO: Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
VOCAL I: Lic. Jorge Eduardo Soto
VOCAL II: Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
VOCAL III: Lic. Victor Hugo Recinos Salas
VOCAL IV: P.C. Oswaldo Ciriaco Ixcayau López
VOCAL V: P. C. Fredy Orlando Mendoza López

TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE: Lic. Fernando Fernández Rodas
SECRETARIO: Lic. Juan José Rosales
EXAMINADOR: Lic. Francisco Ayala Morales
EXAMINADOR: Lic. Rolando López Ortiz
EXAMINADOR: Lic. Fernando Pérez Polanco

LIC. JORGE AUGUSTO ROMÁN GARCÍA
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
COLEGIADO 1523
7A. AVENIDA 1-20, ZONA 4
EDIFICIO TORRE CAFE
GUATEMALA, C. A.

Guatemala, octubre de 1994

Licenciado
Donato Santiago Monzón Villatoro
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad Universitaria, Zona 12

Señor Decano:

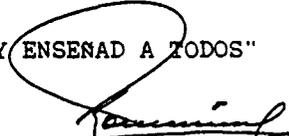
De conformidad al nombramiento que me hiciera esa decanatura, según providencia de fecha veintitrés de octubre de mil novecientos noventa y dos, he procedido a asesorar el trabajo de tesis "Aspectos que debe considerar el Contador Público y Auditor Independiente durante el desarrollo y terminación de la Auditoría de Estados Financieros y en otros campos de actuación profesional.", el cual presenta a consideración de la honorable Junta Directiva de la Facultad la señorita Aura Marina Bautista Chang, previo a optar el Título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Como resultado de su investigación documental y en base a la práctica en diferentes empresas guatemaltecas, la señorita Bautista Chang expone en forma clara y concisa los diferentes campos en los cuales puede desenvolverse en la actualidad el Contador Público y Auditor Independiente.

Por lo tanto, es de mi opinión que se acepte el trabajo de tesis presentado por la señorita Bautista Chang, para su discusión en el Examen General Público.

Sin otro particular, sírvase aceptar las muestras de mi consideración y respeto.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Lic. Jorge Augusto Román García

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, TRES DE NOVIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
CUATRO.

Con base en el dictamen emitido por el
Licenciado Jorge Augusto Román García, quien fuera
designado Asesor y la opinión favorable del Director de
la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis
denominado: "ASPECTOS QUE DEBE CONSIDERAR EL CONTADOR
PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE DURANTE EL DESARROLLO Y
TERMINACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS Y EN
OTROS CAMPOS DE ACTUACION PROFESIONAL", que para su
graduación profesional presentó la estudiante AURA MARINA
BAUTISTA CHANG, autorizándose su impresión.-----

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

LICDA. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO



LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA

A DIOS TODO PODEROSO

A MIS PADRES

Carlota Chang de Bautista
Virgilio Bautista Bravo

A MIS ABUELOS

Tomasa Escobar de Hernández (Q.E.P.D.)
Miguel Hernández Orantes (Q.E.P.D.)

A MIS HERMANOS

Ana Mercedes y Gilberto

A MI FAMILIA EN GENERAL

A MIS COMPANEROS DE PROMOCION

INDICE

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I USO DEL TRABAJO DE OTROS ESPECIALISTAS

1.	Uso del Trabajo de Otros Especialistas	1
1.1.	Definición	1
1.2.	Procedimientos Necesarios para la Adecuada Utilización de un Especialista	2
1.3.	Documentación	4
1.4.	Efecto del Trabajo del Especialista en el Dictamen del Auditor	4

CAPITULO II RELACION CON EL AUDITOR PREDECESOR

2.	Relación con el Auditor Predecesor	9
2.1.	Diferencia entre Auditor Predecesor y Auditor Sucesor	9
2.2.	Comunicación con el Auditor Predecesor	9
2.3.	Estados Financieros Emitidos por el Auditor Predecesor	12

CAPITULO III RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE DETECCION DE ERRORES E IRREGULARIDADES

3.	Responsabilidad del Auditor Independiente sobre Detección de Errores e Irregularidades	15
3.1.	Definiciones	15
3.2.	Responsabilidad del Auditor para Detectar Errores e Irregularidades	16
3.3.	Factores a Considerar por Parte del Auditor en la Planeación de la Auditoría	19
3.4.	Factores a Considerar por Parte del Auditor en Riesgos a Nivel de Estados Financieros, Saldos de Cuenta o Clase de Operación	24
3.5.	El Escepticismo Profesional en la Planeación y Realización de una Auditoría	24
3.6.	Evaluación de los Resultados de Auditoría ...	26
3.7.	El Efecto de Irregularidades en el Informe de Auditoría	28

3.8. Comunicación en Relación a Errores e Irregularidades	29
3.9. Caso Práctico	30

CAPITULO IV
TERMINACION DE LA AUDITORIA

4. Terminación de la Auditoría	36
4.1. Terminación del Trabajo de Campo	36
4.1.1. Efectuar Revisión de Contingencias y Eventos Subsecuentes	36
4.1.1.1. Contingencias	37
4.1.1.2. Clasificación de las Contingencias	38
4.1.1.3. Contabilización de las Contingencias	40
4.1.1.4. Eventos Subsecuentes	42
4.1.1.5. Procedimientos de Auditoría ..	44
4.1.2. Efectuar Investigaciones con el Abogado del Cliente	45
4.1.3. Identificar y Examinar Transacciones Relacionadas	50
4.1.4. Obtener Carta de Representación del Cliente	50
4.1.5. Realizar una Revisión Analítica General	57
4.1.6. Efectuar una Revisión General del Estado de Flujo de Efectivo	57
4.2. Evaluación de Hallazgos	59
4.2.1. Formularse una Opinión	60
4.2.2. Concluir la Revisión de los Papeles de Trabajo	61
4.2.3. Efectuar una Revisión Técnica de los Estados Financieros	62
4.2.4. Efectuar Revisiones de los Papeles de Trabajo dentro del Propio Despacho	63
4.2.5. Obligación de Informar Fallas Significativas en el Control Interno Contable	63
4.2.6. Preparar y Expedir Carta a la Administración	64

CAPITULO V
LOS INFORMES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE
COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA FINANCIERA

5.	Los Informes del Auditor Independiente Como	
	Resultado de la Auditoria Financiera	67
5.1.	Definiciones	68
5.2.	Clases de Dictamen	71
	5.2.1. Opinión Estándar	71
	5.2.1.1. Párrafos Explicativos Añadidos al	
	Dictamen Estándar	77
	5.2.1.1.1. Incertidumbres	78
	5.2.1.1.2. Falta de Uniformidad	83
	5.2.1.1.3. Enfasis en un Asunto	84
	5.2.2. Opinión con Salvedad	85
	5.2.2.1. Limitación en el Alcance	86
	5.2.2.2. Otras Limitaciones al Alcance	88
	5.2.2.3. Desviación a un Principio de	
	Contabilidad Generalmente	
	Aceptado	91
	5.2.2.4. Revelación Inadecuada	93
	5.2.2.5. Cambios Contables	95
	5.2.3. Opinión Adversa	96
	5.2.4. Abstención de Opinión	98
5.3.	Opiniones Parciales	99
5.4.	Diferentes Dictámenes Presentados sobre	
	Estados Financieros Comparativos	99

CAPITULO VI
OTROS INFORMES DEL AUDITOR

6.	Otros Informes del Auditor	102
6.1.	Dictámenes Especiales	102
6.1.2.	Elementos, Cuentas o Renglones Específicos	
	de un Estado Financiero	109
6.1.2.1.	Dictamen sobre uno o más Elementos,	
	Cuentas o Renglones Específicos de	
	un Estado Financiero	111
6.1.3.	Cumplimiento con Aspectos de Convenios	
	Contractuales o Estipulaciones Regla-	
	mentarias Relacionadas con Estados	
	Financieros Auditados	117

6.1.4.	Presentaciones Financieras para Fines Especiales con el Objeto de Cumplir con Convenios Contractuales o Estipulaciones Reglamentarias	120
6.1.4.1.	Estados Financieros Preparados de Acuerdo con una Base Contable Prescrita en un Convenio Contractual o Estipulación Reglamentaria que da por Resultado una Presentación Incompleta, Aunque la Misma esté de Conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otra Base Comprensiva de Contabilidad	121
6.1.4.2.	Estados Financieros Preparados de Conformidad con una Base Contable Prescrita en un Convenio que da por Resultado una Presentación que no está de Conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otra Base Comprensiva de Contabilidad	127
6.1.4.3.	Circunstancias que Requieren de una Explicación en un Dictamen Especial de Auditoría	133
6.1.5.	Información que se Presenta en Formularios o Cédulas Prescritas	136
6.2.	Informes sobre la Estructura de Control Interno Contable de la Entidad	136
6.2.1.	Expresión de una Opinión Sobre la Estructura de Control Interno Contable de la Entidad	137
6.2.1.1.	Planeación del Alcance del Trabajo	138
6.2.1.2.	Revisión del Diseño de la Estructura de Control Interno Contable	139
6.2.1.3.	Verificación del Cumplimiento con los Procedimientos Establecidos	140
6.2.1.4.	Evaluación de los Resultados de las Pruebas y de su Revisión	141
6.2.1.5.	Declaraciones Escritas de la Gerencia ..	141
6.2.1.6.	Los Papeles de Trabajo del Auditor	142
6.2.1.7.	Contenido del Informe del Auditor	143
6.2.1.8.	Informe con Salvedades Sobre Debilidades Importantes	145
6.2.1.9.	Limitaciones al Alcance	146
6.2.1.10.	Información Subsecuente	147
6.2.2.	Otros Informes con Propósito Especial ..	147

6.3.	Información de los Asuntos Relacionados con la Evaluación de la Estructura del Control Interno Observado en una Auditoría de Estados Financieros	148
6.3.1.	Identificación de Condiciones Reportables	149
6.3.2.	Forma y Contenido del Informe	150
6.3.3.	Ejemplos de Posibles Condiciones Reportables	152

**CAPITULO VII
OTROS CAMPOS DE ACTUACION PROFESIONAL DEL
AUDITOR INDEPENDIENTE**

7.	Otros Campos de Actuación Profesional del Auditor Independiente	156
7.1.	Consultoría	156
7.1.1.	Definición	157
7.1.2.	Origen de los Servicios de Consultoría en Administración	157
7.1.3.	Capacidad del Contador Público y Auditor para Prestar Servicios de Consultoría	159
7.1.4.	Servicios de Consultoría que Pueden Prestar los Contadores Públicos y Auditores	160
7.1.5.	Preparación Necesaria	163
7.1.6.	Extensión de los Servicios de Consultoría	166
7.1.6.1.	Ética Profesional del Contador Público y Auditor como Consultor de Empresas	167
7.1.6.2.	Competencia del Contador Público y Auditor para Prestar Servicios de Consultoría	168
7.1.6.3.	Divulgación y Promoción de los Servicios de Consultoría	169
7.1.6.4.	Asociaciones de Contadores Públicos con Otros Profesionales para Brindar Servicios de Consultoría	170
7.1.7.	Selección de Personal	172
7.1.8.	Utilización de Especialistas	175
7.1.9.	Características Principales del Personal de Consultoría	176
7.2.	Asesoría Fiscal	178

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

7.2.1.	Servicios que Debe Abarcar la Asesoría Fiscal	180
7.2.2.	Responsabilidad del Contador Público y Auditor Independiente como Asesor Fiscal	183
7.3.	Adquisición de Empresas	184
7.4.	Expertajes Judiciales	187
CONCLUSIONES		191
RECOMENDACIONES		195
BIBLIOGRAFIA		198

INTRODUCCION

El propósito del presente trabajo de tesis es proporcionar una guía que en forma comprensible permita identificar los aspectos que debe considerar el Contador Público y Auditor al desarrollar una auditoría de estados financieros; así también dar a conocer otros campos en los cuales puede proporcionar sus servicios el profesional.

Para efectuar una auditoría de estados financieros, es fundamental la realización de papeles de trabajo, los cuales constituyen el respaldo del trabajo efectuado. Sin embargo, el desarrollo de la auditoría conlleva otros aspectos, que aunque en algunos casos no pueden identificarse específicamente con un rubro de los estados financieros, estos son de gran importancia para la ejecución del trabajo hasta concluir con el informe de auditoría.

Debido a la diversidad de negocios que existen en el medio, puede darse el caso que el auditor requiera los servicios de un experto, por lo que se hace referencia al uso del trabajo de otros especialistas, en el capítulo primero de esta tesis.

Siendo bastante común que cuando se efectúa un trabajo de auditoría por primera vez con un cliente, surjan dudas acerca de las conclusiones a que llegó el profesional que realizó la auditoría anterior, este tema se desarrolla en el capítulo denominado Relación con el Auditor Predecesor.

También se hace una exposición de la responsabilidad del

auditor independiente sobre detección de errores e irregularidades, en este capítulo se mencionan los factores a considerar de parte del auditor desde la fase de la planeación, la forma en que pueden afectar en el dictamen y la forma adecuada de reportarlos ante la administración.

La terminación de la auditoría tiene especial importancia dentro del desarrollo de la presente tesis, debido a que conlleva una serie de procedimientos que deben considerarse previo a finalizar el trabajo de campo, para evitar situaciones molestas para el cliente al requerirle información adicional o para evitar pérdidas de tiempo para el auditor.

Posteriormente se mencionan los diferentes tipos de opinión en que puede concluir un auditor independiente en relación con su examen.

Dependiendo de la naturaleza del examen efectuado, el auditor puede emitir un informe especial, este tema se desarrolla en el capítulo denominado Otros Informes del Auditor.

En el capítulo final de la presente tesis se mencionan otros campos en los cuales el profesional puede proporcionar sus servicios, siendo estos campos de actuación distintos a lo que es el tradicional examen de estados financieros.

Con la finalidad de facilitar la comprensión de los temas mencionados con anterioridad, se incluyen ejemplos sencillos, que han sido extraídos de observaciones efectuadas por la autora durante el ejercicio profesional en

diferentes empresas ubicadas en el país.

Los temas anteriores constituyen un complemento a lo que es la auditoría de los estados financieros, los cuales son objeto de estudio dentro de la carrera de auditoría. De ahí surge la importancia de investigar estos temas, con el propósito de proporcionar conocimientos actualizados, que faciliten el proceso de enseñanza aprendizaje de los puntos contenidos en el mismo; considerando que en la medida que el auditor se prepare adecuadamente, desde su formación académica y se mantenga actualizado en las diferentes áreas de su profesión, estará en mejores condiciones de proporcionar un servicio de calidad a sus clientes y ser competitivo en el mercado local y porque no decirlo en el extranjero.

CAPITULO I

USO DEL TRABAJO DE OTROS ESPECIALISTAS

Existen determinados casos en los cuales el auditor utiliza el trabajo de especialistas en cierta materia, en la cual él carece del conocimiento necesario que le permita expresar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros. El auditor es responsable de expresar su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, para lo cual debe tener una seguridad razonable de los resultados obtenidos por el especialista.

1.1. Definición.

Desde el punto de vista de auditoría, un especialista es la persona poseedora de amplios conocimientos o habilidades en un área específica, que no sea auditoría o contabilidad.

El auditor independiente puede requerir los servicios de un especialista cuando es contratado para dictaminar sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de una empresa y dentro de estos estados existen áreas en las cuales no es capaz de opinar debido a la falta de conocimientos específicos, por ejemplo: valuación de joyas, fórmulas para elaboración de productos alimenticios, minas, canteras, obras de arte, etc.

1.2. PROCEDIMIENTOS NECESARIOS PARA LA ADECUADA UTILIZACION DE UN ESPECIALISTA.

Cuando el auditor adquiere la responsabilidad de expresar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras expresadas en los Estados Financieros, debe efectuar una planificación adecuada de la forma como va a realizar su trabajo, siendo esta la fase en la cual el auditor debe considerar si será necesario contratar los servicios de un especialista, con el objetivo de obtener evidencia suficiente y competente que le sirva de base para sustentar su opinión.

El auditor debe ser cuidadoso en la selección del especialista, observando lo siguiente:

- a) Cuál es la capacidad del especialista en la materia a examinar; por ejemplo: si el especialista va a efectuar una evaluación sobre el valor de una mina de un metal precioso, determinar si tiene título y está colegiado para garantizar el resultado de su trabajo, es decir si tiene acreditamiento en el campo.
- b) El prestigio o reputación del profesional en el medio, lo cual se puede obtener consultando la opinión con otros profesionales y usuarios de sus servicios, su opinión acerca de su capacidad y actuación.
- c) Parentesco o grado de afinidad que pueda tener con

el cliente y evaluar el efecto que esta relación podría tener en el trabajo que desarrollará o que en algún momento podría parcializar su trabajo.

El auditor deberá contratar al especialista que además de garantizar el trabajo por sus amplios conocimientos, y reconocido prestigio, no tenga ningún grado de parentesco o vínculo de afinidad que pueda poner en peligro la imparcialidad de su trabajo. Sin embargo pueden darse situaciones en que resulte imposible cumplir con este requisito. Por ejemplo, que solo exista en el país un experto valuator en arte y que a su vez sea familiar del cliente. En estos casos es aceptable su utilización para lo cual el auditor se debe satisfacer de que el resultado del trabajo a efectuar por el experto será razonable.

Al contratar los servicios del especialista el auditor se debe asegurar un adecuado entendimiento entre el cliente, el profesional designado y él mismo, acerca de la naturaleza del trabajo a efectuar, objetivo y alcance, metodología a seguir por parte del especialista para efectuar su trabajo, y determinar si el resultado del trabajo será suficiente para obtener la evidencia que requiere el auditor. Adicionalmente, el experto en el área específica a examinar debe estar bien informado del uso que se le dará al resultado de su trabajo y la forma en que le presentará su informe final al auditor.

1.3. Documentación.

Al requerir de los servicios de un especialista, el auditor debe documentar adecuadamente la utilización de los mismos, explicando en la planificación las razones que lo llevaron a tomar esa decisión, así también los objetivos de su trabajo, metodología y procedimientos a utilizar para efectuar el trabajo y los resultados que pretende alcanzar. Además el auditor debe elaborar un programa sobre los aspectos mínimos a cubrir por el especialista y documentar mediante memorándums y papeles de trabajo sobre reuniones entre el cliente, el auditor y el profesional designado.

Adicionalmente, dicho profesional debe proporcionar al auditor una declaración por escrito sobre la relación que pudiera tener con el cliente, así también el informe por escrito como resultado del trabajo efectuado.

1.4. Efecto del Trabajo del Especialista en el Dictamen del Auditor.

Si el auditor llega a la conclusión que con base al trabajo efectuado por el especialista las cifras reflejadas en los estados financieros son razonables, podrá expresar una OPINION LIMPIA, en la cual podrá hacer referencia al trabajo efectuado por dicho profesional si lo considera conveniente y si esto no origina dudas o confusiones acerca de la razonabilidad

de las cifras expresadas en los estados financieros.

Si en base al trabajo efectuado por el especialista, el auditor llega a la conclusión que las cifras mostradas en los estados financieros no son razonables, debe analizar si el trabajo desarrollado por el experto fue enfocado adecuadamente hacia el objetivo de auditoría. Si después de ejecutar este procedimiento concluye que se efectuó de acuerdo a lo planificado, podría considerar la posibilidad de recurrir a otro experto en la materia para confirmar el resultado.

Si después de efectuar los procedimientos descritos anteriormente, el auditor llega a la conclusión que las cifras expresadas en los estados financieros no son razonables, deberá emitir un DICTAMEN CON SALVEDAD O NEGATIVO, dependiendo de la materialidad de las cifras, siendo necesario explicar en el dictamen las razones que lo han llevado a tomar esta decisión y puede hacer referencia al trabajo efectuado por el especialista.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedad, en el cual el auditor se basa en la opinión del especialista para tomar esta decisión.

En la auditoría de los estados financieros de la empresa Galerías de Arte, S. A, el inventario está integrado por 52 pinturas al óleo, que constituyen el 73% del total de los activos, se contrata a un experto en obras de arte para que opine acerca de la autenticidad y el valor de

las pinturas en existencia.

Después de efectuar su examen el especialista llega a la conclusión que de las 52 pinturas 11 están deterioradas y que por lo tanto su valor de mercado se ve reducido en un 75%, por lo que de un total de Q528,000 registrados en el rubro Inventarios, existen pinturas por Q195,000 que probablemente no se venderán y de venderse sería hasta un 25% de su costo.

Al informarle esta situación a la Asamblea General de Accionistas, éstos se niegan a modificar los estados financieros, por lo que el dictamen de auditoría se emite en los términos siguientes:

Dictamen del Contador Público y Auditor Independiente

Hemos auditado los balances generales adjuntos de la Empresa Galerías de Arte, S. A., al 30 de junio de 1993 y 1992, y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la Empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no

contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestra opinión.

La empresa ha incluido entre sus inventarios 11 pinturas por valor de Q.195.000.00 que se encuentran deterioradas, y que en opinión del Sr. Clemente Rojas, experto en valuación de obras de arte, el valor de mercado se ve reducido en un 75% del valor registrado actualmente, equivalentes a Q146,750. De reconocer esta pérdida en los Estados Financieros la ganancia del ejercicio hubiese disminuido en esa proporción, quedando los inventarios con valor de Q.381,250.00.

En nuestra opinión excepto por el efecto de no reconocer la pérdida mencionada en el párrafo anterior, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Empresa Galerías de Arte, S. A., los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

8

VASQUEZ RAMIREZ Y ASOCIADOS

Lic. René Vásquez Ramírez.
Colegiado No. 2323

Guatemala, 16 de agosto de 1993

CAPITULO II

*RELACION CON EL AUDITOR PREDECESOR**2.1. Diferencia entre Auditor Predecesor y Auditor Sucesor.*

AUDITOR PREDECESOR es aquel que ha renunciado al cargo para el que fue contratado o al que se le ha informado que sus servicios han concluido por diversas circunstancias.

AUDITOR SUCESOR es el auditor que ha aceptado el compromiso de efectuar un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado para hacer una propuesta para efectuar un trabajo de auditoría.

2.2. Comunicación con el Auditor Predecesor.

La iniciativa de las comunicaciones es del auditor sucesor, la cual puede ser verbal o escrita; pero ambos deben conservar la confidencialidad de la información que crucen, lo cual es de carácter obligatorio, independientemente de si el auditor sucesor acepta o no el compromiso.

Antes de aceptar el compromiso de efectuar una auditoría, el auditor sucesor debe intentar comunicarse con el auditor predecesor, debido a que esta comunicación le puede proporcionar elementos de juicio que le pueden ayudar a tomar la decisión de aceptar o

rechazar el compromiso.

El auditor sucesor debe informar a su posible cliente la necesidad de comunicarse con el auditor predecesor para hacerle preguntas sobre aspectos que a su juicio son importantes, con la finalidad de obtener la aprobación para hacerlo, es conveniente recordar que sin este consentimiento el auditor predecesor no puede revelar información.

Cuando el cliente en prospecto rehusa su consentimiento o limita las respuestas del auditor predecesor, el auditor sucesor debe informarse acerca de las causas del posible cliente y considerar las implicaciones de esta limitación para la aceptación del compromiso.

Si el auditor sucesor obtiene la autorización para comunicarse con el auditor predecesor, deberá efectuar preguntas específicas y razonables sobre asuntos que le ayuden a tomar la decisión de si acepta o no el compromiso. Como por ejemplo: aspectos que le permitan conocer la integridad de la gerencia, aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, desacuerdos sobre procedimientos de auditoría y las razones, a criterio del auditor predecesor, que llevaron al cliente a cambiar de auditores.

El auditor predecesor debe contestar pronta y totalmente los cuestionamientos del auditor sucesor, siempre y cuando estos sean razonables. Sin embargo, si el

auditor predecesor decide, debido a circunstancias especiales, como por ejemplo litigios, no contestar completamente a las preguntas, deberá indicar que sus respuestas están limitadas, lo cual deberá evaluar el auditor sucesor para decidir si acepta o rechaza el compromiso.

El auditor sucesor deberá obtener evidencia suficiente y competente para proporcionar bases razonables que le permitirán sustentar su opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros que él se ha comprometido examinar así también la consistencia de la aplicación de los principios de contabilidad del año en relación con los del año anterior, lo cual se puede lograr mediante la aplicación de procedimientos de auditoría a las cuentas de balance al inicio del periodo contable. En este sentido la comunicación del auditor sucesor con el auditor predecesor le permitirá obtener la siguiente información:

- a) Posibles asuntos que pueden afectar la forma de efectuar su examen. Por ejemplo: áreas de auditoría que han requerido excesiva inversión de tiempo o problemas originados por las condiciones en que opera el sistema contable.
- b) Revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor.

Sin embargo, el auditor sucesor no deberá hacer referencia al informe del auditor predecesor como base en parte, para emitir su opinión.

El auditor sucesor deberá solicitar al cliente autorización para revisar los papeles de trabajo del auditor predecesor. Normalmente el auditor sucesor examinará los papeles de trabajo de importancia que le permitan comprobar la consistencia en la aplicación de políticas de la gerencia y principios de contabilidad, tales como los análisis a las cuentas de balance general.

Cuando se está considerando a más de un auditor sucesor para la aceptación de un compromiso de auditoría, el auditor predecesor no debe facilitar sus papeles de trabajo hasta que alguno de ellos haya aceptado el compromiso.

2.3. Estados Financieros Emitidos por el Auditor Predecesor.

Si al efectuar su examen el auditor sucesor, llega a la conclusión que los estados financieros emitidos por el auditor predecesor requieren una revisión, debe comunicarse con su cliente para que se efectúe una cita en la que participen el cliente, el auditor predecesor y el auditor sucesor, con la finalidad de aclarar esta situación. En el caso de que el cliente o el auditor predecesor se nieguen a celebrar esta sesión, el auditor

sucesor deberá comunicarse con su abogado para determinar la acción a seguir.

"Cuando el auditor predecesor rehace su reporte sobre los estados financieros y no ha examinado los estados financieros de períodos auditados subsecuentemente, deberá obtener una carta de SALVAGUARDA DEL AUDITOR SUCESOR".¹

Esta carta deberá indicar si el examen efectuado por el auditor sucesor revela o no algún asunto importante que a su criterio pudiera tener un efecto significativo sobre los estados financieros auditados por el auditor predecesor.

La observancia de esta norma de auditoría reviste una gran importancia para el auditor debido a que es bastante común que al iniciar un trabajo surjan dudas acerca de determinadas cuentas o resultados de procedimientos de auditoría, utilizados por el auditor predecesor y si se recibe la información oportuna se facilita el trabajo, a la vez que se evitan situaciones molestas para el auditor sucesor, como por ejemplo querer aplicar procedimientos que no son prácticos dentro de la empresa.

También es conveniente considerar que en nuestro medio existen entidades que tienen establecido en su

¹ Instituto Americano de Contadores Públicos SAS 7, páginas 11 y 12.

reglamento cambiar de auditores cada determinado tiempo, por lo que puede ser auditor sucesor en determinados casos y predecesor en otros. Es decir, que si el auditor cumple a cabalidad con esta norma estará en posibilidades de colaborar o recibir colaboración de sus colegas.

CAPITULO III

*RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE
DETECCION DE ERRORES E IRREGULARIDADES*

3.1. Definiciones.

Errores: "Omisiones no intencionales de cifras o de revelaciones en los estados financieros".²

Los errores pueden manifestarse de la forma siguiente:

- Errores al recopilar o procesar la información contable. Por ejemplo: error en la codificación de una transacción, o error al ingresar un código incorrecto en un sistema contable automatizado.
- Estimaciones contables incorrectas a consecuencia de una omisión o interpretación equivocada de los hechos. Por ejemplo: error en la estimación de las cuentas incobrables de clientes.
- Aplicación errónea de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Irregularidades: "Omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados financieros. Las irregularidades incluyen la presentación de información fraudulenta para presentar estados financieros engañosos, que pueden considerarse como desfaldo".³

Las irregularidades pueden incluir lo siguiente:

² Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Norma de Auditoría No. 12, Página 21.

³ IBID, página 22.

- Manipulación, falsificación o alteración de los registros contables, documentación de los registros contables, o documentación de respaldo. Por ejemplo: alterar el valor de la documentación que respalda una partida contable.
- Información falsa. Esto puede darse mediante la omisión intencional de cifras, para presentar estados financieros engañosos.
- Aplicaciones erróneas de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

3.2. Responsabilidad del Auditor para Detectar Errores e Irregularidades.

Al efectuar una auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo que los estados financieros contengan declaraciones materiales falsas, debido a la existencia de errores e irregularidades. Con base en esta evaluación el auditor planificará la auditoría para obtener una certeza razonable que le permita detectar errores e irregularidades que puedan afectar significativamente los estados financieros.

Esta evaluación requiere que el auditor comprenda las características de los errores e irregularidades, así también la relación de estas características y en base a esta comprensión planificará y realizará los procedimientos de auditoría en base a los cuales podrá evaluar los resultados.

Un examen realizado de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas no podrá garantizar el descubrimiento de todos los errores o irregularidades. Sin embargo, una auditoría planificada adecuadamente si está en posibilidades de detectar los errores que puedan afectar significativamente los estados financieros. Debido a las características de las irregularidades, principalmente las que implican falsificación y colusión, una auditoría planificada y ejecutada en forma adecuada, podría no detectar una irregularidad significativa. Esto se debe a que los procedimientos de auditoría que pueden ser funcionales para detectar errores, existe la probabilidad que no funcionen para descubrir irregularidades, principalmente si hay colusión entre las personas involucradas en el mismo. Por ejemplo: en una empresa puede existir un control interno adecuado en el área de Caja y Bancos. Sin embargo, podría darse el caso que el Gerente esté efectuando pagos a proveedores ficticios en complicidad con el Contador General y el Cajero, documentando adecuadamente el desembolso. En situaciones como esta es difícil para el auditor, detectar irregularidades. Con la finalidad de cubrir al máximo este riesgo el auditor debe ejercer:

- a) Planificación cuidadosa del trabajo a ejecutar, realización y evaluación de los resultados

obtenidos mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría.

- b) Escepticismo profesional al planificar el trabajo a efectuar, para obtener una certeza razonable de poder detectar errores e irregularidades importantes. Debido a que la opinión del auditor sobre los estados financieros descansa en el concepto de seguridad razonable, el auditor no afirma, ni su informe constituye una garantía, que la auditoría va a detectar la totalidad de posibles errores e irregularidades, por lo que si se detectaran estos con posterioridad al informe, esto no significa que el auditor haya ejecutado inadecuadamente su trabajo, que implica desde la planeación, ejecución y evaluación. Por ejemplo en una empresa de Servicios el auditor solicita confirmación de clientes, obteniendo resultados positivos mediante este procedimiento, que le permiten satisfacerse de la razonabilidad de las cuentas por cobrar. Sin embargo, posteriormente a la fecha de entrega del informe se establece que existe facturación ficticia elaborada por intrucciones del Gerente Financiero para cumplir con el presupuesto de ventas. En la muestra que seleccionó el auditor no existía facturación ficticia, sin que esto implique negligencia de

parte del auditor, debido a la naturaleza selectiva de sus pruebas.

3.3. Factores a Considerar por Parte del Auditor en la Planeación de la Auditoría.

Al efectuar la planeación de la auditoría, el auditor debe evaluar el riesgo que existan declaraciones incorrectas en los estados financieros que sean significativas. El conocimiento que el auditor tenga de la estructura del control interno, aumentará o disminuirá su preocupación por el riesgo de estas declaraciones incorrectas.

Deben tomarse en cuenta ciertos factores para evaluar el riesgo, los cuales deben considerarse en combinación para emitir un juicio general, en ciertos casos pueden presentarse algunos factores aislados, lo cual no necesariamente es un indicativo de mayor riesgo.

Los factores a considerar se clasifican así:

FACTORES GENERALES: Estos se refieren a la administración de la empresa. Por ejemplo:

- Una persona monopoliza las decisiones de la administración relacionadas con las operaciones de la empresa, principalmente las financieras.
- La actitud de la administración para proporcionar información financiera al auditor, es

inexplicablemente agresiva.

- Empresas con alto índice de rotación de personal administrativo principalmente: gerente financiero o contador general.
- La administración presenta importancia excesiva al cumplimiento de la proyección de las utilidades de la empresa.
- En el medio en que se desenvuelve la empresa, la administración no goza de buena reputación.

FACTORES DE OPERACIONES Y DE LA INDUSTRIA: Estos factores se refieren al entorno económico de la empresa, e incluyen lo siguiente:

- El índice de rentabilidad de la empresa en relación a su actividad económica, es insuficiente o inconsistente.
- Los resultados de operaciones de la empresa son excesivamente sensibles a los factores económicos, por ejemplo: inflación, desempleo, tipos de cambio de la moneda extranjera en el mercado bancario, tasas de interés, etc.
- El ritmo de cambio de la empresa en el sector de la economía en la que se desenvuelve, es acelerado.
- La dirección del cambio de la empresa, se ve afectada negativamente debido a muchos fracasos

empresariales.

- La organización de la empresa se encuentra descentralizada, pero carece de supervisión adecuada.
- Existen situaciones internas o externas que plantean incógnitas acerca de la capacidad de la empresa para continuar como negocio en marcha.

FACTORES DEL TRABAJO: Son los factores que se refieren a la ejecución de la auditoría. Por ejemplo:

- Se presentan transacciones confusas o difíciles de examinar. Por ejemplo: desembolsos significativos, sin explicar en los mismos el concepto, sin adjuntar documentación de respaldo, cuyo monto al final del período tiene un impacto significativo en los resultados del período.
- Se presentan operaciones o saldos significativos, difíciles de examinar. Por ejemplo: en un Estado de Resultados, los Gastos de Operación representan el 30% de las ventas, pero no hay integración de estos gastos.
- Se presentan transacciones importantes inusuales con partes vinculadas que no son del giro normal de la empresa.
- Evaluar la importancia, naturaleza y origen de las declaraciones incorrectas conocidas y probables,

detectadas en la auditoría de estados financieros del período anterior.

- Cuando es un cliente nuevo y no se tiene información de la auditoría anterior, o nó se obtiene suficiente información del auditor predecesor.

Es importante considerar la magnitud, complejidad y las características de los propietarios de una empresa que ejercen una influencia significativa sobre los factores que indican la posibilidad de errores e irregularidades. Al efectuar la planeación del trabajo, el auditor debe considerar la efectividad de factores que ejercen control en la empresa. Por ejemplo: auditoría interna, propietarios, etc., los cuales, entre otras funciones limitan la conducta inapropiada de la gerencia de la empresa.

El auditor debe evaluar el riesgo de información fraudulenta emitida por la gerencia, al revisar la información obtenida sobre los factores de riesgo y la estructura de control interno. A continuación se mencionan algunos aspectos, que para el efecto son de utilidad para el auditor:

- Existen antecedentes que indiquen predisposición por parte de la administración tendiente a distorsionar las cifras incluidas en los estados

financieros. Por ejemplo: discusiones constantes sobre la aplicación de principios de contabilidad que aumenten la ganancia del ejercicio, evasión a los cuestionamientos planteados por auditoría, desmedida exigencia por cumplir con metas cuantificadas que deben alcanzarse para recibir incentivos sobre las ganancias.

- Existe evidencia de que la administración no ha establecido políticas y procedimientos que proporcionen una certeza razonable de la confiabilidad de estimaciones contables. Por ejemplo: el personal encargado de elaborar las estimaciones aparentemente no tiene el conocimiento y experiencia necesarias y carecen de supervisión, o los supervisores carecen de experiencia o se tienen antecedentes en la empresa de estimaciones no confiables o poco razonables.
- Existen indicios de controles deficientes o falta de controles del sistema automatizado de datos, gran cantidad de errores en el procesamiento de los datos, atrasos no justificables para proporcionar los informes del procesamiento de los datos.
- Existen indicios de que la administración no ha utilizado políticas y procedimientos apropiados para resguardar el activo y seguridad de los datos, por ejemplo: permitir ingreso a personal no

autorizado al centro de cómputo.

3.4. Factores a Considerar por Parte del Auditor en Riesgos a Nivel de Estados Financieros, Saldos de Cuenta o Clase de Operación.

La evaluación del riesgo de auditoría puede afectar la planeación del trabajo, en lo referente a la experiencia y capacidad del personal involucrado en la ejecución del trabajo, en relación al nivel del riesgo evaluado.

Entre los factores que debe considerar el auditor y que pueden afectar en riesgos a nivel de saldos de cuenta o clase de operación están:

- El efecto de factores identificados a nivel de estados financieros, sobre el saldo de una cuenta o clase de operación.
- Complejidad y naturaleza del riesgo.
- Frecuencia o importancia de las operaciones.
- Naturaleza, causa y número de operaciones incorrectas.
- Susceptibilidad de los activos a usos inadecuados.
- Capacidad y experiencia con que cuenta el personal del cliente.

3.5. *El Escepticismo Profesional en la Planeación y Realización de una Auditoría.*

Cuando el auditor efectúa un trabajo, el cual incluye planeación y ejecución de la auditoría, no debe suponer que la administración de la empresa es totalmente honesta o que es deshonesta. Es decir que debe asumir un criterio imparcial para la planeación y ejecución de su trabajo. Es conveniente recordar la importancia que tiene para el auditor la confianza que deposita en la integridad de la administración, debido a que ésta tiene la facultad de ordenar el registro u omisión de transacciones, que puedan falsear la información contenida en los estados financieros.

Si al evaluar el control interno, el auditor llega a la conclusión que existe un alto riesgo de que existan errores e irregularidades que puedan afectar significativamente los Estados Financieros, deberá determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos y selección del personal de auditoría adecuado a las circunstancias.

Durante el proceso de su trabajo el auditor ejecuta los procedimientos de auditoría, los cuales le permiten obtener evidencia, para lo cual debe poner en práctica una actitud de escepticismo profesional.

Al ejecutar los procedimientos de auditoría, el auditor puede detectar errores e irregularidades. Si el resultado de sus pruebas difieren considerablemente en

relación a lo que esperaba obtener, debe considerar la razón de la diferencia. Por ejemplo:

- Al existir diferencias entre los conteos físicos y los registros auxiliares, estas no se investigan ni corrigen oportunamente.
- El auditor descubre errores mediante la aplicación de procedimientos, los cuales aparentemente ya eran de conocimiento del personal del cliente, pero no se habían revelado premeditadamente al auditor.

Al detectar estas situaciones el auditor debe reconsiderar el alcance de sus pruebas, es decir ampliarlas, para obtener una visión más clara del problema, lo cual le permitirá cuantificarlo de mejor forma.

En la medida en que aumenten las diferencias con respecto a lo que esperaba obtener el auditor, o la frecuencia con la que detecta situaciones que carecen de explicaciones satisfactorias, el auditor debe analizar si aún es válida la evaluación del riesgo de declaraciones incorrectas importantes en los estados financieros, estimados en la planeación de la auditoría.

3.6. Evaluación de los Resultados de Auditoría.

Al efectuar los procedimientos de auditoría, el auditor debe evaluar la importancia de las diferencias existentes entre los registros contables y los

resultados obtenidos mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría.

El auditor debe efectuar sus pruebas con la finalidad de llegar a una conclusión que los estados financieros tomados en conjunto, no contienen errores o declaraciones incorrectas.

Cuando el auditor llega a la conclusión que un ajuste de auditoría, es o puede ser una irregularidad, pero ha determinado que el efecto en los estados financieros no es significativo debe actuar de la forma siguiente:

- a) Consultar la naturaleza de la irregularidad a un nivel superior al de las personas involucradas;
- b) Obtener certeza de que por el nivel jerárquico del responsable, la irregularidad no tiene incidencia para otros aspectos de la auditoría, en caso contrario se han considerado posibles implicaciones.

También puede darse el caso que el auditor determine que un ajuste de auditoría es o podría ser una irregularidad, cuyo impacto en los estados financieros podría ser significativo o no ha podido evaluar la importancia relativa potencial, para lo cual debe proceder así:

- a) Considerar las implicaciones de la irregularidad para otros aspectos de la auditoría.
- b) Consultar el asunto y ampliar el alcance de sus

pruebas para mayor investigación con un nivel superior al de los involucrados.

- c) Cuantificar de ser posible el impacto de las irregularidades documentando sus cifras mediante evidencia suficiente y competente.
- d) Cuando la irregularidad se refiera a aspectos legales, sugerir al cliente que consulte con asesores expertos en leyes.

3.7. El Efecto de Irregularidades en el Informe de Auditoría.

Si al concluir su examen el auditor llega a la conclusión de que existen irregularidades que afecten significativamente las cifras contenidas en los estados financieros, deberá solicitar que estos sean revisados y corregidos. En caso contrario deberá expresar opinión ADVERSA o con SALVEDAD, dependiendo de la materialidad de las cifras, revelando las razones que lo llevaron a tomar esta decisión.

También puede darse el caso que el auditor aún después de aplicar sus procedimientos no pueda evaluar la incidencia de irregularidades en los estados financieros o que el auditor tenga limitaciones para efectuar su trabajo.

En estas circunstancias el auditor debe:

- a) Emitir ABSTENCION de opinión, o expresar una opinión con SALVEDADES.

- b) Informar sus hallazgos al Consejo de Administración.

Si la Administración se niega a aceptar el informe del auditor afectado por irregularidades, el auditor debe renunciar a su compromiso informando sus razones al Consejo de Administración.

3.8. Comunicación en Relación a Errores e Irregularidades.

El auditor externo se debe cerciorar que la auditoría interna sea informada de cualquier irregularidad detectada, para que el auditor interno pueda cumplir su responsabilidad de vigilar la contabilidad. Existen irregularidades que por su monto pueden no ser significativas, pero deben analizarse en función de quien las ejecuta. Por ejemplo: un faltante de la bodega de materias primas puede no ser importante si el responsable es un empleado de menor jerarquía, sin embargo si estos faltantes no son detectados, pueden convertirse en montos significativos cuando se acumulan. Pero si se detectan irregularidades por parte de la Gerencia de Producción, estas deben notificarse al organismo de control de la empresa inmediatamente. Puede darse el caso que el Gerente de Producción tenga acceso ilimitado a las bodegas de la empresa, y que por lo tanto su oportunidad de sustraer activos sea mayor que la de un operario de la planta.

3.9. Caso Práctico.

En términos generales no existen procedimientos específicos que permitan al auditor detectar errores e irregularidades, sin embargo, una auditoría planificada y ejecutada de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas puede detectar posibles errores e irregularidades mediante la aplicación de procedimientos normales de auditoría, como por ejemplo: confirmaciones de saldos, arqueos de valores, revisiones analíticas, pruebas de ingresos y egresos, conteos físicos, etc.

Con la finalidad de ilustrar la aplicación de algunos de los procedimientos mencionados en el párrafo anterior, se presentan los siguientes casos prácticos.

EJEMPLO No 01.

La empresa en la cual está efectuando la auditoría es una fábrica de zapatos. La forma de pago de las planillas es en efectivo en forma semanal, y se paga en base a unidades producidas, cerrando las operaciones de planilla el día miércoles de cada semana.

El procedimiento para el pago de planillas es que el día jueves la encargada de Relaciones Industriales solicita el valor de la planilla, en forma estimada al banco, quien entrega el efectivo en las oficinas de la fábrica el día viernes a las 12:00 p.m. En el entendido que si el efectivo solicitado por la encargada de Relaciones

Industriales, es mayor que el valor de la planilla, éste se reintegrará a la empresa a más tardar el día lunes siguiente.

Para comprobar el cumplimiento de las disposiciones establecidas por la administración, usted elabora una prueba global de sueldos y salarios siendo el resultado de la prueba el siguiente:

P.T. No. _____
 Auditor ABC Fecha 20-07-93
 Superv. JAR Fecha 25-07-93

FABRICA DE ZAPATOS
 ABC
 30-06-93

Fecha la Planilla	Valor de la Planilla	Valor Pagado en Efectivo a la Encargada de la Planilla	Variación	Fecha del Depósito
	λ			
3 al 9 de junio	50,225	56,000	5,775	no se depositó
10 al 16 de junio	48,950	50,000	1,050 λ	04-07-93
17 al 23 de junio	53,569	55,000	1,431	no se de depositó
24 al 30 de junio	<u>52,298</u>	<u>54,000</u>	<u>1,702</u> λ	21-07-93
	Q 205,042 λ	215,000 λ	9,958 λ	
	=====	=====	=====	

Por el resultado obtenido en la prueba, decide revisar desde abril de 1993, fecha a partir de la cual se empezó a utilizar el procedimiento de pagar en efectivo, encontrando que en mayo se dejaron de depositar Q3,739.

Observaciones:

La Encargada de Relaciones Industriales se apropió indebidamente de lo sobrantes de las planillas, durante los meses de mayo y junio 1993, por valor de Q10,945.

λ = Se verificaron boletas de depósito para establecer que el efectivo haya ingresado a las cuentas bancarias de la empresa.

λ = Sumas verificadas.

- X = Cifras extraídas de planillas de salarios.
- J = Cifras extraídas del registro de Bancos. Se verificaron los cheques cuyo efectivo fue entregado por el Banco en las oficinas de la Fábrica.

EJEMPLO No. 02

Al evaluar el Control Interno Contable en relación con el depósito del efectivo, establece que la política de la empresa es depositar el efectivo a diario, en forma íntegra e intacta.

Con el propósito de verificar el cumplimiento de lo establecido por el Control Interno, en relación con el depósito del efectivo, decide elaborar prueba de cumplimiento sobre los Ingresos, seleccionando el mes de junio de 1993, con los cuales se obtuvo los resultados siguientes:

P.T. No. _____
 Auditor ABC Fecha 08-03-93
 Superv. JAR Fecha 10-03-93

EMPRESA XY, S. A.

Prueba de Ingresos de junio de 1993

Día	Recibos de Caja Nos.	Efectivo Recibido	Fecha del Depósito		Días hábiles en Caja General
			Al Banco		
01	3278 - 3285	23,457	x	01	--
02	3286 - 3295	20,219		03	x 01
03	3296 - 3307	21,323		04	01
04	3308 - 3312	16,318		07	01
07	3314 - 3320	17,526		08	01
08	3321 - 3331	8,394		09	01
09	3332 - 3339	10,932		10	01
10	3340 - 3344	12,319		11	01
11	3345 - 3357	11,332		11	--
14	3358 - 3364	12,459		15	01
15	3365 - 3372	14,893		16	01
16	3373 - 3387	13,927		16	--
17	3388 - 3394	10,673		18	x 01
18	3395 - 3401	11,329		19	01
21	3402 - 3409	11,002		22	01
22	3410 - 3419	19,025		23	01
23	3420 - 3430	6,234	x	24	01
28	3431 - 3463	20,221	x	29	01
29	3464 - 3470	23,524		30	01
30	3471 - 3487	22,729		30	-
		<u>307,836</u>			

- ✓ = Se verificó correlatividad de los Recibos de Caja.
- ^ = Sumado verticalmente.
- ⊙ = Total de ingresos del mes, cotejado con Póliza de Diario de Contabilidad.
- x = Se verificaron boletas de depósito, las cuales están a nombre e ingresadas en la cuenta bancaria de la empresa.
- x = El efectivo se depositó con 01 día de atraso porque

el encargado de Caja, no elaboró los depósitos en forma oportuna.

Observaciones:

✓ = Al verificar el depósito impreso por la Caja Registradora del banco, se determinó que la boleta es una copia simple, sin el registro del banco. Como a la fecha de la revisión aún no se habían conciliado los bancos, no detectaron que este efectivo no ingresó a las cuentas bancarias de la empresa, determinando que la cajera se apropió del efectivo. Esta situación se informó en forma inmediata al Gerente General de la empresa.

FUENTE: Recibos de caja emitidos en el mes.

CAPITULO IV

TERMINACION DE LA AUDITORIA**4.1. Terminación del Trabajo de Campo.**

Al efectuar una auditoria de Estados Financieros, normalmente se examinan las cuentas de Balance General y de Resultados, pero adicionalmente al examen de estos rubros, el auditor debe aplicar otros procedimientos relacionados con la terminación del trabajo de campo, los cuales se describen a continuación:

- Efectuar revisión de contingencias y eventos subsecuentes;
- Obtener confirmaciones del abogado del cliente;
- Identificar y examinar transacciones entre partes vinculadas;
- Obtener carta de salvaguarda del cliente;
- Efectuar una revisión analítica de las cifras incluidas en los Estados Financieros auditados;
- Efectuar una revisión general del Estado de Flujo de Efectivo.

4.1.1. Efectuar Revisión de Contingencias y Eventos Subsecuentes.

El auditor es responsable de examinar las contingencias y eventos subsecuentes, que ocurren después de la fecha del Balance General y la fecha de terminación del

trabajo de campo. Para lo cual es indispensable que el auditor pueda identificar las Contingencias y Eventos Subsecuentes, que conozca sus diferencias y en qué casos deben contabilizarse, revelarse u omitirse, lo cual se menciona en forma breve en los párrafos siguientes.

4.1.1.1. Contingencias.

"Es una situación, o conjunto de circunstancias existentes, que envuelven incertidumbre sobre una posible pérdida, denominada CONTINGENCIA DE PERDIDA, o sobre una posible ganancia, denominada CONTINGENCIA DE GANANCIA, para una empresa, circunstancias que se resolverán cuando uno o más hechos futuros se produzcan o dejen de producirse".⁴

Al resolverse una contingencia puede reflejarse en la pérdida o desmejoramiento de activos, o la adquisición de obligaciones, en caso contrario puede reflejarse con la adquisición de activos o disminución de obligaciones.

Ejemplos de Contingencias de Pérdidas.

- Litigios pendientes de resolución;
- La cobrabilidad de cuentas por cobrar, principalmente cuando no hay garantías que respalden la deuda;

⁴ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Pronunciamiento No. 08, página 55.

- Obligaciones contraídas por la empresa por garantías sobre los productos vendidos;
- Riesgo de pérdida por catástrofes o siniestros que asumen las compañías de seguros y reaseguros.

4.1.1.2. *Clasificación de las Contingencias.*

Las contingencias se pueden clasificar, en función de las probabilidades de ocurrencia del hecho, de la siguiente forma:

- Contingencia Probable;
 - Contingencia Razonablemente Posible;
 - Contingencia Remota.
-
- **CONTINGENCIA PROBABLE:** Cuando existen elementos de juicio que permiten llegar a la conclusión de que el evento, o situaciones futuras probablemente ocurrirán. Por ejemplo: Una Cooperativa concedió un préstamo a uno de sus asociados por valor de Q250,000 destinado al cultivo del melón para exportación; del cual la empresa ABC es codeudora. El asociado perdió el 75% de la inversión debido a fallas en el sistema de enfriamiento durante el transporte del producto, el cual no estaba asegurado. Derivado de esta situación el deudor del préstamo se ausentó de país con la finalidad de negociar con la compañía embarcadora las pérdidas

derivadas por las fallas del sistema de enfriamiento, sin que se haya logrado localizar al deudor; por lo que la Cooperativa procedió a cobrar el valor del préstamo y sus respectivos intereses y recargos por mora a la Empresa ABC, indicando que en caso de incumplimiento procederá a demandar a la Empresa ABC por la vía judicial. La posibilidad que el deudor pague la deuda contraída con la Cooperativa es mínima, por lo que la Empresa ABC decide reconocer el monto de la deuda afectando el gasto en sus Estados Financieros, considerando que de no pagar el deudor y si la empresa es demandada deberá efectuarse el pago a la Cooperativa.

- ***CONTINGENCIA RAZONABLEMENTE POSIBLE:***

Cuando la probabilidad de que el evento o eventos futuros ocurran, es más que remota, pero menos que probable. Por ejemplo: La cobrabilidad de un saldo por la vía judicial, cuando el cliente se declara en quiebra y su negocio está en proceso de liquidación. Esta contingencia es razonablemente probable porque no se sabe si los activos que posee el cliente van a ser suficientes para cubrir el monto de su saldo, o si se va a negociar y se les va a aceptar una cantidad menor como único pago y por qué monto, o si no se va a recuperar ninguna

cantidad del saldo.

- **CONTINGENCIA REMOTA:** Cuando la posibilidad de que ocurra la condición o conjunto de situaciones es lejana. Por ejemplo: las catástrofes naturales, como inundaciones, terremotos, etc.

4.1.1.3. Contabilización de las Contingencias.

Es conveniente aclarar qué contingencias deben contabilizarse, revelarse u omitirse y qué aspectos deben tomarse en cuenta para evaluar estas situaciones, lo cual se indica en los párrafos siguientes.

PERDIDA PROBABLE

Estas contingencias deben **CONTABILIZARSE**, con cargo a los resultados del período, si se cumplen las siguientes condiciones:

- a) La información existente antes de la emisión de los Estados Financieros indica la probabilidad de que uno o varios acontecimientos se producirán, afectando negativamente los resultados de la empresa.
- b) El monto de la pérdida es susceptible de cuantificación en forma razonable.

Cuando existen varias estimaciones de una contingencia,

sin que una sea mejor que la otra, debe contabilizarse la de menor valor, agregando una Nota a los Estados Financieros, en la cual se refleje la naturaleza de la contingencia, monto registrado y pérdidas adicionales si fuere necesario. Si una contingencia de pérdida probable no puede cuantificarse, ésta debe revelarse en los Estados Financieros de la misma forma que las contingencias razonablemente posibles. Estas estimaciones de pérdida deben ser comprobables y sustentadas en la opinión de expertos.

PERDIDA RAZONABLEMENTE POSIBLE.

Estas contingencias únicamente requieren REVELACION, en una Nota a los Estados Financieros, incluyendo la siguiente información:

- a) Naturaleza y estado actual de la contingencia;
- b) Cantidad estimada de la pérdida, o una manifestación que la misma no puede cuantificarse;
- c) Cualquier información adicional que permita identificar los posibles efectos de la contingencia.

PERDIDA REMOTA.

Estas contingencias no requieren revelación, ni registro contable. Sin embargo, existen casos especiales que sin dejar de ser contingencias de Pérdida Remota, si

requieren revelación, por ejemplo: declaraciones de impuestos pendientes de revisión de parte de las autoridades fiscales.

CONTABILIZACION DE LAS CONTINGENCIAS DE GANANCIAS.

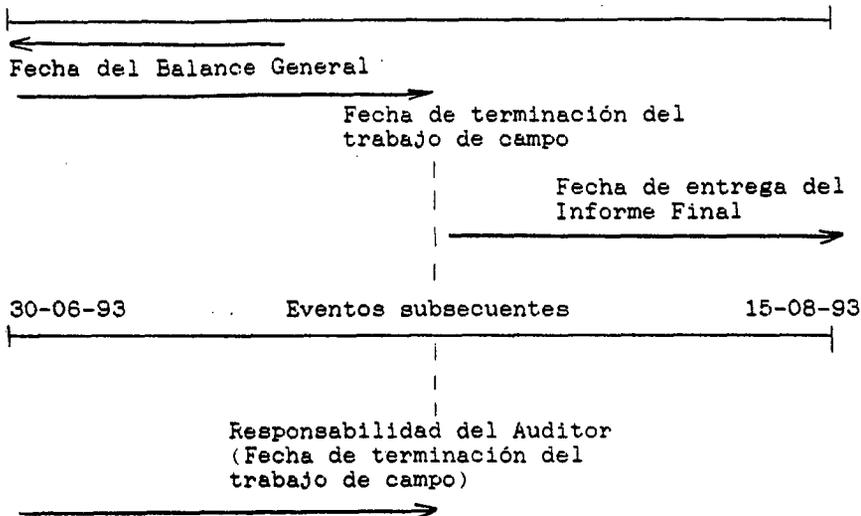
Las contingencias de ganancia son aquellas de cuya resolución se espera obtener un beneficio. Su tratamiento contable es el siguiente:

- a) No deben contabilizarse para evitar violación al principio contable de Realización y Conservatismo;
- b) Se pueden revelar en una Nota a los Estados Financieros, las contingencias de ganancias que tengan alta probabilidad de generar una ganancia para la empresa.

4.1.1.4. Eventos Subsecuentes.

Son eventos o transacciones que ocurren con posterioridad a la fecha de los Estados Financieros, pero antes de la emisión de los estados financieros y del informe del auditor, que tienen efecto significativo sobre los estados financieros y que por lo tanto requieren ajustes o revelación en los mismos.

Los eventos subsecuentes pueden identificarse en la gráfica siguiente:



El auditor tiene la obligación de efectuar las pruebas que le permitan detectar eventos subsecuentes que puedan tener un impacto significativo en los estados financieros sobre los cuales dictamina. Existen dos tipos de eventos subsecuentes:

TIPO 01: Incluye aquellos eventos que proporcionan evidencia adicional de las situaciones existentes a la fecha del balance general y que afectan las estimaciones incluidas en los Estados Financieros, estos eventos **REQUIEREN AJUSTES**. Por ejemplo: la liquidación de pasivos estimados registrados a la fecha de balance, como podrían ser los pasivos por litigios y garantías de producción, los cuales se cancelaron a una cantidad diferente a la cual estaba registrada la provisión, por

lo que se ajusta la diferencia para dejar contabilizada la obligación de acuerdo al valor que efectivamente se canceló.

TIPO 02: Consiste en aquellos eventos que proporcionan evidencia relacionada con situaciones que no existían a la fecha del Balance General pero que surgieron después de esa fecha. Este tipo de eventos REQUIERE REVELACIONES en los estados financieros o en casos en los que el efecto es muy significativo adjuntando ESTADOS PROFORMA a los Estados Financieros. Por ejemplo: la compra de un negocio, siniestros que provocan pérdidas por incendios, inundaciones, etc. La diferencia fundamental entre Contingencias y Eventos Subsecuentes, es que las Contingencias son eventos que pueden ocurrir o no y que al momento de retirarse el auditor de la empresa que es la fecha del dictamen, aún no se han resuelto. Mientras que los Eventos Subsecuentes, son situaciones que ocurren después de la fecha del Balance General y la fecha de terminación del trabajo de campo.

4.1.1.5. Procedimientos de Auditoría.

A continuación se mencionan algunos procedimientos, que pueden ayudar al auditor a detectar contingencias y eventos subsecuentes:

- Lectura de actas de la Junta de Accionistas, directores y demás comités especiales;
- Obtener carta de salvaguarda del cliente;
- Pruebas de voucheo posteriores a la fecha de cierre;
- Entrevistas con los funcionarios principales de la empresa;
- Carta de confirmación con los abogados de la empresa.

EFFECTO SOBRE EL DICTAMEN DEL AUDITOR:

El tratamiento inadecuado de contingencias y eventos subsecuentes requerirá modificación del dictamen limpio, el cual deberá expresarse CON SALVEDAD O NEGATIVO, dependiendo de la materialidad de las cifras.

4.1.2. Efectuar Investigaciones con el Abogado del Cliente.

Como parte integral de su examen, el auditor debe solicitar confirmación de los abogados del cliente, para que estos le informen sobre la posible existencia de litigios y las probabilidades que tiene la empresa de ganar o perder el caso. Con respecto a litigios, reclamaciones y valuaciones, el auditor deberá obtener la siguiente evidencia:

- La existencia de una situación, condición o

conjunto de circunstancias que indiquen una incertidumbre en cuanto a la posible pérdida para la empresa a consecuencia de litigios, reclamaciones y valuaciones;

- El período en el cual ocurrió la causa de la acción legal;
- El grado de probabilidad de un resultado desfavorable;
- La cuantificación de la pérdida potencial.

Para determinar la existencia de contingencias relacionadas principalmente con litigios y valuaciones, el auditor debe solicitar información a la Gerencia, preferiblemente por escrito, sin embargo, el auditor debe confirmar esta información con los abogados del cliente.

La solicitud de confirmación a abogados deberá enviarla el cliente a solicitud del auditor y se enviará a todos los abogados con los cuales el cliente haya tenido relación. Cuando el abogado se niegue a responder, o conteste parcialmente, podrá ser necesario que el auditor modifique su dictamen u opinión y aunque el examen efectuado por el auditor le haya permitido formarse una opinión limpia, la falta de confirmación o una respuesta parcial de parte de los abogados, obligará

al auditor a expresar una opinión con salvedad, por limitación en el alcance.

A continuación se presenta un modelo de solicitud de confirmación de abogados, la cual deberá elaborarse en papel membretado del cliente.

EJEMPLO: En la auditoría de los Estados Financieros de la EMPRESA XY, S. A., al 30 de junio de 1993, como parte de los procedimientos de auditoría, se solicita Confirmación de Abogados, en los siguientes términos:

EMPRESA XY, S. A.
6a. Av. 6-47, Zona 9
Guatemala, Ciudad

Guatemala, 1 de agosto de 1993

Licenciado
Jorge Paz
7a. Av. 10-02, Zona 10
Guatemala, Ciudad

Estimado Licenciado:

Nuestros auditores. Vásquez Ramírez y Asociados, S. C., están llevando a cabo el examen de nuestros estados financieros al 30 de junio de 1993 y por el año terminado en esa fecha. Con motivo de esa revisión le agradeceremos proporcionarles la siguiente información:

1. Una breve descripción de cualesquiera demandas o juicios pendientes o en proceso, de los cuales ustedes tengan conocimiento y que involucren posibles daños o pérdidas, o demandas en exceso de Q50,000.00 cada una (o el total en el caso de que existan varias demandas similares), o que pudieran afectar en forma importante a la empresa, junto con su estimación de la obligación que se generará con este motivo.
2. Una breve descripción de cualquier pasivo de contingencias importante (no incluidos en las demandas o juicios contenido en el párrafo anterior), de los cuales puedan ustedes tener conocimiento como consejeros legales de esta empresa, junto con su estimación de la obligación que puede incurrir la Compañía o de cualquier otro efecto que puedan tener. Para estos fines, pueden ustedes considerar que un pasivo de contingencia importante será aquel que involucre una reclamación posible o cualquier otro efecto en las operaciones o situación financiera de la Compañía en exceso de Q20,000,00. Además, pueden ustedes considerar que el término pasivo contingente se limita a situaciones referidas a ustedes como abogados de la Compañía, en los cuales existan condiciones que puedan originar demandas, reclamaciones, liquidaciones, sanciones o multas por parte de terceros, o alegatos de incumplimiento de condiciones en contratos de préstamo, de sentencias o resoluciones administrativas, o de cualquier requerimiento legal, obligación o contrato de la Compañía.

3. El importe de honorarios pendientes de pago ya devengados al 30 de junio de 1993, por servicios prestados a esa fecha, incluye el importe estimado de honorarios no facturados por trabajo ya efectuado hasta el 30 de junio de 1993.

Suplicamos a usted identificar específicamente la naturaleza y las razones de cualquier limitación en su respuesta y proporcionarnos una copia de la misma, la cual agradeceríamos fuera enviada a nuestros auditores externos a más tardar el 20 de agosto de 1993, al apartado postal 261 Ciudad de Guatemala.

Atentamente,

EMPRESA XY, S. A.

Gerente General

4.1.3. Identificar y Examinar Transacciones Relacionadas.

Estas transacciones se efectúan entre matrices y subsidiarias, entre subsidiarias de una misma casa matriz, entre una compañía y sus funcionarios. Una auditoría realizada de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas no podrá asegurar que todas las transacciones entre estas partes relacionadas fueron descubiertas. Sin embargo, el auditor está obligado a aplicar procedimientos que le permitan identificar estas transacciones y determinar si se han registrado adecuadamente, así también su correcta presentación en los Estados Financieros.

Entre los procedimientos que le permiten al auditor detectar la existencia de partes vinculadas están: entrevistas con la administración, lectura de actas, análisis de facturación, etc.

4.1.4. Obtener Carta de Representación del Cliente.

El auditor se ve obligado a obtener declaraciones por escrito de parte de la administración de la empresa, en cumplimiento a lo establecido por las normas de auditoría relacionadas con la ejecución del trabajo de campo, obtención de evidencia suficiente y competente. Siendo los objetivos de la carta de representación los siguientes:

- Confirmar por escrito las declaraciones verbales dadas al auditor;
- Reducir la posibilidad de error al interpretar las declaraciones de la administración;
- Hacer énfasis en que los estados financieros son responsabilidad de la administración.

Una carta de representación completa otros procedimientos de auditoría, pudiendo hacer resaltar otros asuntos que de lo contrario no hubieran sido detectados por el auditor.

La carta de representación la emite el cliente a solicitud del auditor, e incluirá las declaraciones que en forma individual o colectiva se consideran significativas para los Estados Financieros.

CONTENIDO DE LA CARTA DE REPRESENTACION.

Entre los aspectos más importantes que deben incluirse en una carta de representación están los siguientes:

- Confirmar que los Estados Financieros son responsabilidad de la administración;
- Disponibilidad de los registros contables, así también libros de actas de las asambleas de accionistas, juntas de directivos y comités de la empresa;
- Ausencia de errores e irregularidades en los

- estados financieros y transacciones no registradas;
- Que la empresa está cumpliendo o nó, con las leyes y reglamentos vigentes en el país;
 - Existencia o inexistencia, de saldos entre partes vinculadas, existencia de contingencias o pérdidas derivadas de compromisos contractuales;
 - Información relacionada con eventos subsecuentes;
 - Planes de la administración o intenciones sobre posibles cambios que pudieran afectar el valor en libros o clasificaciones de los activos y pasivos.

La carta de representación debe ir dirigida al auditor, firmada por el Gerente, Contralor, Director Financiero o la persona responsable del asunto que originó la representación.

EFECTOS DE LA CARTA DE REPRESENTACION.

La carta de representación no puede sustituir cualquier procedimiento de auditoría necesario para sustentar una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, pero como se mencionó anteriormente constituye evidencia para el auditor de declaraciones verbales y para disminuir el riesgo de error de interpretación de las aseveraciones de la administración.

La negativa por parte de la administración de

proporcionar una declaración por escrito que el auditor considera necesaria, constituye motivo de SALVEDAD en la opinión del auditor por limitación al alcance del examen del auditor. Existe limitación al alcance cuando el auditor no se puede satisfacer mediante la aplicación de procedimientos de auditoría de la razonabilidad de las aseveraciones presentadas en la Carta de Representación. A continuación se presenta un ejemplo de Carta de Representación.

Con fecha 31 de agosto de 1993, se concluye el trabajo de campo, relacionado con la auditoría de estados financieros de EMPRESA XY, S. A., al 30 de junio de 1993, por lo que se solicita a la Gerencia de la Compañía la Carta de Representación, la cual es proporcionada de la forma siguiente:

EMPRESA XY, S. A.
6a. Av. 6-47, Zona 9
Guatemala, Ciudad

Guatemala, 31 de agosto de 1993

Señores
VASQUES RAMIREZ Y ASOCIADOS, S. C.
Ciudad

Estimados señores:

En relación con su examen de los estados financieros de EMPRESA XY, S. A. y sus afiliadas al 30 de junio de 1993 y por el año terminado en esa fecha, con el propósito de expresar una opinión de si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía y sus afiliadas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, les confirmamos, a nuestro leal saber y entender, las siguientes manifestaciones hechas a ustedes:

1. Nosotros somos responsables de la presentación razonable, en los estados financieros, de la situación financiera, los resultados de las operaciones y el estado de flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Nosotros hemos puesto a su disposición todos los libros y documentos financieros y datos conexos.
3. No han habido:
 - a) Irregularidades en que estén envueltos la gerencia y/o empleados que tuvieran posiciones importantes en la estructura de control interno contable.
 - b) Irregularidades en que estén envueltos otros empleados y que pudieran tener un efecto importante sobre los estados financieros.
 - c) Comunicaciones recibidas de organismos reguladores relacionados con el cumplimiento de las prácticas de preparación de informes financieros o deficiencias en estos que pudieran tener un efecto importante sobre los estados financieros.
4. No tenemos planes o intenciones que puedan afectar considerablemente el valor en libros o la clasificación de los activos y pasivos.

- En los estados financieros se ha registrado o expuesto propiamente lo siguiente:
- a) Transacciones con personas vinculadas y las cantidades a cobrar y pagar conexas, incluso ventas, compras, préstamos, transferencias, convenios de arrendamiento y garantías.
 - b) Opciones o convenios de recompra de acciones del capital o acciones reservadas para opciones, derechos, conversiones u otros requisitos.
 - c) Convenios con instituciones financieras que comprendan saldos compensatorios y otros acuerdos que comprendan restricciones sobre saldos de efectivo, líneas de crédito o convenios semejantes.
 - d) Convenios de recompra de activos vendidos previamente.
6. No existen:
- a) Infracciones o posibles infracciones de la ley o reglamentos cuyos efectos deban considerarse para revelarlos en los estados financieros o para tomarlos como base para registrar una contingencia de pérdida.
 - b) Otros pasivos o contingencias de ganancias o de pérdidas importantes que requieran acumularse o exponerse.
7. No existen reclamaciones o imposiciones no establecidas que nuestros abogados no hayan informado que es probable que se establezcan y que deban exponerse.
8. Los libros y documentos de contabilidad que fundamentan los estados financieros reflejan exacta y razonablemente, en lógico detalle, las transacciones de la Compañía y sus afiliadas.
9. Cuando fuere importante, se ha hecho provisión para reducir los inventarios excesivos u obsoletos a sus valores netos estimados de realización.
10. La Compañía y sus afiliadas tienen títulos de propiedad satisfactorios para todos los activos que posean y no existen gravámenes o derechos sobre tales activos ni se ha dado en prenda ningún activo.
11. Se ha hecho provisión para cualquier pérdida importante que se sufra en el cumplimiento, o por la imposibilidad

de cumplir algún compromiso de venta.

12. Se ha hecho provisión para cualquier pérdida importante que se sufra por causa de compromisos de compras para inventario en cantidades excesivas para las necesidades normales o a precios que excedan los precios vigentes de mercado.
13. Hemos cumplido todas las estipulaciones de los ~~convenios contractuales que tendrían efecto importante~~ sobre los estados financieros en el caso de incumplimiento.
14. No han ocurrido hechos con posterioridad a la fecha del balance general que requerirían un ajuste a los estados financieros o exposición en los mismos.

Ing. Anselmo Cardona
Gerente General

Lic. Gustavo Andrade
Gerente Financiero.

4.1.5. Realizar una Revisión Analítica General.

El propósito de una auditoría de Estados Financieros es expresar una opinión acerca de la razonabilidad de los mismos, razón por la cual el auditor debe efectuar procedimientos de revisión analíticos a los estados financieros auditados del cliente.

A continuación se mencionan algunos procedimientos aplicables para el efecto:

- Efectuar análisis de variaciones significativas entre los estados financieros auditados del año de examen en relación con los del año anterior, así también efectuar comparaciones entre lo ejecutado y lo presupuestado.
- Efectuar análisis de razones relevantes y compararlas con las del año anterior, con las razones presupuestadas. Comparar las razones del período sujeto a examen con las razones de empresas competitivas.

Efectuar una revisión analítica global de los estados financieros, le proporcionará al auditor la oportunidad final de evaluar la razonabilidad de las cifras y en caso contrario investigar variaciones significativas y partidas dudosas.

4.1.6. Efectuar una Revisión General del Estado de Flujo de Efectivo.

El Estado de Flujo de Efectivo es un estado financiero

básico, por lo cual el auditor está en la obligación de expresar una opinión acerca de la razonabilidad del mismo. En condiciones normales no se requiere que el auditor efectúe pruebas de auditoría específicas para examinar el Estado de Flujo de Efectivo, debido a que el examen de las cuentas de Balance y Resultados proporcionarán una base suficiente para verificar la razonabilidad de este estado financiero.

Adicionalmente a lo anterior deberán efectuarse procedimientos de auditoría para el examen del Estado de Flujo de Efectivo, entre los cuales se mencionan los siguientes:

- Verificar extensiones aritméticas;
- Verificar que las cifras incluidas en el rubro de efectivo y equivalentes de efectivo representen efectivo o inversiones libres de restricciones y en el caso de inversiones que sean a plazos menores o iguales a tres meses;
- Asegurarse que estén clasificadas adecuadamente las actividades de Operación, Inversión y Financiamiento;
- Verificar que los saldos iniciales y finales coincidan con el período cubierto por la auditoría;
- Cotejar las actividades de inversión con las adiciones y bajas de activos examinados mediante los papeles de trabajo;

- Verificar que se hayan eliminado las partidas que no generaron movimiento de efectivo durante el periodo;
- Verificar la consistencia en la aplicación del procedimiento para la elaboración del Estado de Flujo de Efectivo.

Si existe un cambio en la presentación de este Estado Financiero que afecte la comparabilidad del mismo, deberá revelarse en los Estados Financieros del año actual y los del año anterior deberán formularse nuevamente, pero utilizando el nuevo método, de ser así el auditor emitirá un DICTAMEN SIN SALVEDADES.

4.2. Evaluación de Hallazgos.

Como parte de la terminación de la auditoría, el auditor debe efectuar lo siguiente:

- Formularse una opinión sobre los estados financieros;
- Concluir la revisión de los papeles de trabajo;
- Efectuar una revisión técnica de los estados financieros;
- Efectuar revisiones de los papeles de trabajo dentro del propio despacho;
- Reportar fallas importantes en el Control Interno Contable;

- Elaborar la carta a la gerencia, o carta a la administración.

4.2.1. *Formularse una Opinión sobre los Estados Financieros.*

La elaboración de un examen de auditoría debe quedar documentado en papeles de trabajo, los cuales son elaborados por los asistentes de auditoría. Al examinar las áreas que integran los estados financieros del cliente pueden surgir ajustes, reclasificaciones, los cuales deben quedar plasmados en los papeles de trabajo, así también revelaciones, identificación de errores e irregularidades y las conclusiones a las que ha llegado el auditor por cada área en base al examen efectuado.

Al concluir el trabajo de auditoría deben evaluarse los hallazgos de auditoría para efectos de expresar una opinión sobre los estados financieros en conjunto. En algunos casos el dictamen lo elabora el gerente de auditoría, el cual es revisado y aprobado por el socio, que es el responsable del dictamen.

Antes de llegar a una decisión final sobre el dictamen, el auditor deberá discutirlo con el cliente, informando sus hallazgos verbalmente, también debe justificar los ajustes propuestos y/o revelaciones o aclaraciones que considere necesarias.

En base a esta plática con el cliente el auditor definirá que clase de opinión va a emitir en relación

con los estados financieros.

4.2.2. Concluir la Revisión de los Papeles de Trabajo.

Al concluir el trabajo de campo, se revisarán nuevamente los papeles de trabajo. El siguiente cuadro ilustra los diferentes niveles de revisión que se pueden realizar al concluir la auditoría.

**PERSONA QUE REALIZA
LA SUPERVISION**

**NATURALEZA Y OBJETIVO DE LA
REVISION**

Gerente de Auditoría

Revisa los papeles de trabajo efectuados por los encargados de auditoría así también revisa algunos papeles de trabajo efectuados por asistentes de auditoría, los cuales ya fueron revisados por los encargados de auditoría.

Socio Gerente

Revisa papeles de trabajo efectuados por los gerentes de auditoría, y selectivamente los demás papeles de trabajo, para evaluar el trabajo realizado y determinar si el trabajo de auditoría efectuado es

suficiente para sustentar la opinión del auditor.

La revisión final de los papeles de trabajo se hace con el propósito de verificar si el examen efectuado es suficiente para sustentar la opinión del auditor. De no ser así debe completarse o ampliarse el examen del área en cuestión antes de retirarse el auditor de las oficinas del cliente.

4.2.3. *Efectuar una Revisión Técnica de los Estados Financieros.*

En muchas firmas de auditores tienen guías de revisión de estados financieros, las cuales son verificadas por el auditor encargado de elaborar el informe de auditoría. En algunos casos podrán efectuarse revisiones técnicas de estados financieros por parte de un socio independiente, es decir que no ha participado en la elaboración del trabajo de auditoría.

Una guía de revisión de estados financieros se refiere a la forma, contenido y revelaciones de los estados financieros básicos. Tanto la guía de revisión, como los hallazgos de los que efectúan la revisión deben incluirse en los papeles de trabajo.

4.2.4. Efectuar Revisiones de los Papeles de Trabajo dentro del Propio Despacho.

Al concluir el informe de auditoría, después de haber sido revisado por el Encargado del trabajo, se requiere una revisión final por parte de otro socio diferente al que ejecutó el trabajo. La finalidad de este procedimiento es someter a juicio de una persona independiente para garantizar el adecuado cumplimiento de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el trabajo del auditor (Control de Calidad).

4.2.5. Obligación de Informar Fallas Significativas en el Control Interno Contable.

El auditor tiene la obligación de informar a la administración del cliente las fallas o desviaciones significativas al control interno contable que se hayan detectado al efectuar la auditoría.

La comunicación de las fallas del control interno podrán efectuarse en forma verbal o por escrito y se hará al concluir el estudio y evaluación de la estructura del control interno contable o bien al concluir el examen preliminar y final, en estos casos el informe de las fallas detectadas debe ser a la mayor brevedad.

Puede darse el caso que no existan fallas significativas, lo cual no está obligado a comunicar el auditor. Cuando existan fallas significativas del

control interno contable, para las cuales la administración no considere práctico implementar medidas correctivas el auditor se limitará a informar las fallas detectadas señalando que no se juzga práctico implementar medidas correctivas. También podrá informar el avance de medidas correctivas en proceso de implementación o que ya han sido implementadas.

Las fallas detectadas por el auditor deben ser informadas a la administración en forma constructiva, es decir ofreciendo soluciones, mediante las recomendaciones de la forma en que se pueden corregir posibles deficiencias. Para detectar las fallas de control interno, el auditor debe estar alerta, al efectuar su examen y poder determinar cuando una falla es significativa.

4.2.6. Preparar y Expedir Carta a la Administración.

Las fallas significativas en el Control Interno Contable que se comunican en forma escrita pueden revelarse mediante una Carta dirigida a la administración, la cual contiene recomendaciones para corregir desviaciones al control interno contable o para mejorar la eficacia de los controles ya implementados. La carta a la administración constituye una parte integral de los servicios prestados por el auditor a su cliente y

reflejan el interés continuo y la preocupación del auditor por el bienestar de su cliente.

La Carta a la Gerencia surge como parte integral de los papeles de trabajo y se debe ir redactando conjuntamente con el examen de cada área. Por ejemplo: si al efectuar el examen de Caja y Bancos se detecta exceso de liquidez durante el período sujeto a examen además de hacer un breve comentario en los papeles de trabajo, es conveniente redactar el impacto negativo en el flujo de efectivo para la empresa, la ociosidad del efectivo. Este procedimiento se aplica para todas las áreas, de manera que al concluir los papeles de trabajo, ya se tiene redactada la Carta a la Gerencia.

Es conveniente documentar adecuadamente los papeles de trabajo, de forma que sirvan de soporte para las discusiones que se pudieran celebrar con la administración relacionada con el contenido de la Carta a la Administración. A continuación se mencionan algunos aspectos que pueden ayudar a facilitar su elaboración:

- Deben evitarse tecnicismos hasta donde sea posible, considerando que los usuarios de la misma no necesariamente van a ser auditores;
- Debe redactarse en forma sencilla, evitando circunloquios, palabras o frases complicadas, para facilitar su comprensión;

- Deben evitarse expresiones o palabras en otro idioma.
- Es conveniente empezar con lo más importante para evitar desviar la atención del lector.

En términos generales la Carta a la Administración debe redactarse en un tono constructivo y a la mayor brevedad posible, para que sean oportunas las recomendaciones incluidas en la misma.

CAPITULO V

*LOS INFORMES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE COMO RESULTADO
DE LA AUDITORIA FINANCIERA*

El informe final del Auditor se puede definir como "El Producto Terminado" del trabajo de una auditoría de Estados Financieros.

También se puede decir que, el informe del auditor es el documento que contiene el Dictamen del Auditor Independiente, el cual incluye los Estados Financieros de la empresa: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Utilidades Retenidas, Estado de Flujo Efectivo y sus Notas Aclaratorias.

CLASIFICACION

Dependiendo del contenido y requerimiento del cliente, el informe se puede clasificar así:

- Informe Corto;
- Informe Largo.

INFORME CORTO:

Es el que contiene el dictamen del auditor y los estados financieros básicos, es decir Balance General, Estado de Resultados, Estado de Utilidades Retenidas, Estados de Flujo de Efectivo y sus respectivas notas aclaratorias.

INFORME LARGO:

Es el que contiene el dictamen del auditor, los estados financieros básicos y adicionalmente información complementaria, como análisis de ventas por zona geográfica, por producto, gráficas de resultados, balance por antigüedad de saldos, etc., que no se consideran necesarias de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.1. Definiciones.**RAZONABILIDAD:**

El propósito de una auditoría de estados financieros es expresar una opinión acerca de la RAZONABILIDAD de las cifras presentadas en los estados financieros. El término razonabilidad se basa en el juicio del auditor, en relación a lo siguiente:

- Los principios contables seleccionados y aplicados son de aceptación general y son los apropiados en las circunstancias;
- Los estados financieros, incluyendo sus notas relativas, proporcionan información sobre aspectos que pudieran afectar su uso, entendimiento e interpretación;
- La información reflejada en los estados financieros está clasificada y resumida en forma razonable, es decir que contiene la información necesaria; para

afirmar que son razonables y no exactos, es decir información ni muy detalladas ni muy condensada.

- Los estados financieros reflejan las transacciones económicas de la empresa de tal forma que presentan la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo dentro de límites razonables y prácticos de alcanzar en los estados financieros;
- El concepto de importancia relativa está implícito en el juicio del auditor, e involucra aspectos cualitativos como cuantitativos.

En síntesis se puede afirmar que si los estados financieros cumplen con lo expuesto con anterioridad se muestran razonables.

FECHA EN EL DICTAMEN DE AUDITORIA:

La fecha del dictamen es la misma en la cual el auditor se retira del trabajo de campo.

Existen situaciones especiales en las cuales suceden eventos posteriores revelados en los estados financieros que ocurrieron después de la terminación del trabajo de campo, pero antes de emitir el dictamen. Ante esta situación el auditor puede elegir entre lo siguiente:

- a) Utilizar doble fecha, es decir la fecha de terminación del trabajo de campo, con excepción de la Nota "X", cuya fecha es diferente.

- b) Puede fechar su dictamen con la última fecha en la que ocurrió el evento posterior (evento subsecuente).

Adicionalmente a lo anterior pueden suscitarse casos en los cuales se le solicita al auditor una reemisión del dictamen. En estos casos el auditor puede actuar de la forma siguiente:

- a) Utilizar la fecha del dictamen para evitar implicaciones de eventos posteriores que afecten los estados financieros, debido a que el auditor no está obligado a examinar las transacciones efectuadas entre la fecha del dictamen y la fecha de reemisión de los dictámenes adicionales.
- b) Si el auditor tiene conocimiento de un hecho posterior que requiera que los estados financieros sean ajustados, el dictamen puede emitirse con la fecha de la revisión posterior.
- c) Cuando un hecho posterior necesite ser revelado puede optar por utilizar doble fecha o revelar en una nota a los estados financieros con un título similar al siguiente "acontecimiento (no auditado) posterior a la fecha del dictamen del auditor independiente", de esta forma el dictamen del auditor presentaría la misma fecha del original.

5.2. Clases de Dictamen.

Al concluir su examen de los estados financieros, el auditor debe analizar los hallazgos de la auditoría, lo cual le permitirá evaluar qué tipo de opinión es el adecuado de acuerdo a las circunstancias. A continuación se describen los diferentes tipos de dictamen:

- Estándar o Limpio;
- Con Salvedad;
- Adverso;
- Abstención de Opinión.

5.2.1. Dictamen Estándar.

Este dictamen establece que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la empresa, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El dictamen estándar del auditor consta de un Párrafo Introdutorio, en el cual identifica los estados financieros que fueron auditados. En el párrafo del Alcance, describe la naturaleza de la auditoría. Finalmente en el Párrafo de la Opinión, el auditor expresa su opinión acerca de la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

En un dictamen estándar se pueden identificar los siguientes elementos:

- a) Un título que incluya la frase "Contador Público y Auditor Independiente";
- b) Una declaración de que los estados financieros identificados en el dictamen fueron auditados;
- c) Una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la empresa y que la responsabilidad del Contador Público y Auditor es expresar una opinión sobre dichos estados financieros;
- d) Una declaración de que la auditoría fue efectuada de conformidad con normas de auditoría de aceptación general;
- e) Una declaración de que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que una auditoría sea planificada y ejecutada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes;
- f) Una declaración de que la auditoría incluye:
 - f.1. El examen efectuado sobre una base selectiva de la evidencia que soporta las cantidades y aseveraciones presentadas en los estados financieros;
 - f.2. La evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones importantes hechas

por la gerencia;

f.3. La evaluación de la presentación general de los estados financieros;

- g) Una declaración de que el auditor considera que su examen provee una base razonable para emitir su opinión;
- h) Una opinión de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la empresa a la fecha del balance general, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo, por el período terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados;
- i) Nombre, firma y número de colegiado del Contador Público y Auditor responsable del trabajo; o nombre de la firma de auditores, nombre, firma y número de colegiado del Contador Público y Auditor responsable del trabajo; y,
- j) La fecha del dictamen de auditoría.

A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen estándar, de la empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993, efectuado por un auditor independiente:

DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

He auditado el balance general adjunto de la Empresa XY,

S. A., al 30 de junio de 1993 y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la Empresa. Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basado en mi auditoría.

Efectué mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Considero que mi auditoría provee una base razonable para mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

René Vásquez Ramírez
Colegiado No. 2323

Guatemala, 16 de agosto de 1993

El formato del dictamen estándar, efectuado por una firma de auditores independientes es el siguiente:

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado el balance general adjunto de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993 y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son

responsabilidad de la gerencia de la Empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

VASQUEZ, RAMIREZ Y ASOCIADOS, S. C.

Lic. René Vásquez Ramírez
Colegiado No. 2323

Guatemala, 16 de agosto de 1993.

El dictamen de los estados financieros también puede efectuarse en forma comparativa, cuando se ha efectuado una auditoría recurrente, o bien cuando el auditor es contratado para expresar su opinión por más de un periodo contable.

La presentación del dictamen estándar del auditor, de estados financieros comparativos, es de la siguiente forma:

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado los balances generales adjuntos de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993 y 1992 y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la Empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993 y 1992, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

VASQUEZ, RAMIREZ Y ASOCIADOS, S. C.
Lic. René Vásquez Ramírez
Colegiado No. 2323

Guatemala, 16 de agosto de 1993

El dictamen se debe dirigir al propietario, accionista, junta directiva o consejo de administración de la empresa a la cual se le está efectuando la auditoría. En algunos casos especiales la auditoría puede ser

requerida por una entidad que no es su cliente. Por ejemplo: la auditoría de los bienes en fideicomiso, solicitada por el fideicomisario, en este caso el auditor va a revisar los registros contables del fideicomiso en una institución bancaria, pero el informe se lo va dirigir al fideicomisario que es quien contrató los servicios del auditor.

5.2.1.1. Párrafos Explicativos Añadidos al Dictamen Estándar.

Existen circunstancias en las cuales el auditor añade un párrafo explicativo al dictamen estándar, sin que esto afecte su opinión. Estas circunstancias se mencionan a continuación:

- a) Los estados financieros están afectados por incertidumbres relativas a contingencias, cuyos resultados no son susceptibles de estimar razonablemente a la fecha del dictamen de auditoría;
- b) Hay una fuerte duda sobre la capacidad de la entidad para continuar sus operaciones;
- c) Ha habido un cambio importante entre períodos en los principios de contabilidad o en el método de su aplicación;
- d) Existen ciertas circunstancias relacionadas con los dictámenes sobre estados financieros comparativos;

- e) Otra información incluida en un documento que contiene los estados financieros auditados es materialmente inconsistente con la información que aparece en los estados financieros;
- f) El auditor debe incluir un párrafo explicativo para enfaticar otros asuntos relacionados con los estados financieros.

5.2.1.1.1. *Incertidumbres.*

Es conveniente hacer una distinción entre añadir un párrafo explicativo al dictamen estándar por incertidumbre y calificar la opinión cuando los estados financieros se ven afectados por contingencias. En el primer caso existen eventos que se espera que sean resueltos en una fecha futura en la cual probablemente se tendrá evidencia relacionada con su resolución. Una opinión por limitación en alcance se da cuando existe o existía suficiente información cuyo acceso se limita al auditor, también se puede dar el caso que las contingencias se encuentren bien reveladas o registradas, en cuyo caso el auditor no lo menciona en el dictamen, si no lo están se puede apartar del dictamen estándar expresando en el dictamen las razones que lo llevaron a tomar esta decisión.

En ciertos casos, el resultado de eventos futuros que puedan afectar los estados financieros, incluyendo las

revelaciones requeridas, no es susceptible de estimación razonable por parte de la gerencia. Cuando existen tales incertidumbres, no puede determinarse si los estados financieros deben ajustarse y por qué monto. Tales asuntos deben tratarse como incertidumbres para considerar la necesidad de incluir un párrafo explicativo en el dictamen del auditor. Al decidir si se añade un párrafo explicativo en el dictamen por un asunto relacionado con una incertidumbre, el auditor toma en cuenta la posibilidad de que resulte una pérdida importante al resolverse la incertidumbre.

POSIBILIDAD REMOTA DE UNA PERDIDA IMPORTANTE.

Cuando la gerencia cree y el auditor se satisface, de que sólo existe una posibilidad remota de una pérdida importante a consecuencia de la resolución de una incertidumbre, el auditor **NO DEBE INCLUIR UN PARRAFO EXPLICATIVO** por este concepto.

PROBABILIDAD DE UNA PERDIDA IMPORTANTE.

Si la gerencia cree y el auditor se satisface que es probable que ocurra una pérdida importante, pero no está en posibilidades de efectuar una estimación razonable del monto de la pérdida potencial y por tanto no ha hecho una provisión en los estados financieros, el auditor que conoce el problema, **DEBE INCLUIR UN PARRAFO**

EXPLICATIVO en su dictamen por la incertidumbre. En algunos casos la gerencia puede proporcionar la porción estimable de la pérdida probable, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

POSIBILIDAD RAZONABLE DE PERDIDA IMPORTANTE:

Si la gerencia cree y el auditor se satisface de que la posibilidad de pérdida importante resulte de la resolución de una incertidumbre razonablemente posible, el auditor debe considerar los siguientes aspectos al decidir si incluye o no un párrafo explicativo en su dictamen:

- a) Si el monto de pérdida razonablemente posible es material a criterio del auditor; y
- b) La posibilidad de que ocurra la pérdida aumenta.

El auditor debe evaluar si los estados financieros tomados en conjunto se muestran razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto involucra una evaluación de pérdidas razonablemente posibles que pueden afectar las cifras reflejadas en los estados financieros al resolver las incertidumbres.

La evaluación de pérdidas razonablemente posibles es a criterio del auditor y está influenciada por su apreciación de las necesidades de quienes depositarán su

confianza en los estados financieros. Las incertidumbres pueden afectar específicamente al estado de resultados, balance general o estado de flujo de efectivo, por tanto para evaluar posibles pérdidas el auditor debe considerar cuál de los estados financieros constituye la base más apropiada, de acuerdo a las circunstancias.

Existen algunas incertidumbres que no son frecuentes, o de naturaleza inusual y que se relacionan más con la situación financiera de la empresa que con las operaciones del giro normal. Por ejemplo: litigios en contra de la empresa, en el ramo de responsabilidad civil. Ante esta situación el auditor debe considerar posibles pérdidas en relación con el patrimonio de los socios y con otras partidas relacionadas con el balance general, tales como activos y pasivos circulantes, activos totales, pasivos totales.

En otros casos, las incertidumbres se relacionan con las operaciones normales del negocio. Por ejemplo: demandas laborales, en estos casos el auditor debe evaluar posibles pérdidas en relación con los elementos que intervienen en el estado de resultados, tales como ganancia en operación.

Si después de evaluar los aspectos mencionados con anterioridad el auditor llega a la conclusión de que debe incluir un párrafo explicativo al dictamen, deberá

incluir en el mismo lo siguiente:

- a) El asunto que originó la incertidumbre;
- b) Indicar que el resultado de la incertidumbre no puede cuantificarse de momento.

Estos párrafos se pueden reducir referenciando el dictamen con notas explicativas a los estados financieros. Las incertidumbres únicamente se pueden mencionar en el párrafo explicativo del dictamen.

A continuación se presenta un párrafo explicativo, el cual debe anteponerse al párrafo de la opinión:

Como se menciona en la Nota "X" a los estados financieros adjuntos, la Empresa ha sido demandada por la Empresa Moreno & Cía. Ltda. por incumplimiento en la presentación de servicios y se le reclama por indemnizaciones y daños penales. La empresa ha impugnado esta demanda, desconociéndose a la fecha el fallo del juez, razón por la cual no se ha efectuado provisión alguna en los estados financieros adjuntos, por posibles obligaciones que pudieran resultar.

Al solucionarse la incertidumbre que originó un párrafo explicativo en el dictamen del auditor pueden suscitarse las alternativas siguientes:

- a) Que la incertidumbre se registre en los estados financieros en el período en el que se solucionó la incertidumbre;
- b) La incertidumbre puede concluir sin afectar los estados financieros.

2.1.1.2. Falta de Uniformidad.

La opinión estándar del auditor implica que el auditor se ha logrado satisfacer que la comparabilidad de los estados financieros entre periodos no ha sido afectada por cambios en principios contables y que estos principios se han aplicado en forma consistente. Esto significa lo siguiente:

- a) No han ocurrido cambios en principios contables;
- b) Han habido cambios en Principios de Contabilidad o en el método de aplicación de los mismos, pero el efecto del cambio no es significativo y por lo tanto no afecta la comparabilidad de los estados financieros.

En los casos descritos en el párrafo anterior, el auditor no debe referirse a la uniformidad en su dictamen. Si el efecto del cambio en principios de contabilidad es significativo y afecta la comparabilidad de los estados financieros de la empresa, el auditor debe actuar de la siguiente forma:

- Mencionar el cambio en un párrafo explicativo del dictamen, el cual precede el párrafo de la opinión;
- En el párrafo explicativo debe indicar la naturaleza del cambio y la nota en los estados financieros en la cual se discute este cambio detalladamente.

Pueden existir casos en los cuales el auditor no esté de

acuerdo con el cambio en principios de contabilidad, lo cual lo puede llevar a dar una salvedad, o expresar una opinión negativa. En caso contrario los cambios en principios contables no se deben mencionar en el párrafo de la opinión, para evitar confusiones, o errores de interpretación en el dictamen estándar.

El párrafo explicativo del dictamen por falta de uniformidad podría ser de la forma siguiente:

Como se menciona en la Nota "X" a los estados financieros adjuntos, la empresa cambió el porcentaje de estimación para cuentas incobrables, elevándolo de un 2% a un 5% a partir de enero de 1993.

Al dictaminar sobre estados financieros comparativos, es necesario incluir un párrafo explicativo e incluirse mientras se presenten los estados financieros en los cuales se efectuó el cambio. Cuando el cambio contable se registra en forma retroactiva, el párrafo explicativo debe incluirse únicamente en el año en el que se efectuó el cambio, debido a que los años siguientes ya estarían comparables, por lo cual no hay necesidad de indicar el cambio en un párrafo explicativo.

5.2.1.1.3. *Énfasis en un Asunto.*

En algunos casos el auditor puede hacer énfasis en un asunto en su dictamen, sin expresar una salvedad en su opinión. Enfatizar en un asunto o revelar alguna circunstancia especial en el dictamen podría ser por

ejemplo: cuando en una empresa existen gastos significativos que no existieron en el período anterior que absorvieron una parte considerable de la ganancia en operación, lo cual afecta la comparabilidad de los estados financieros actuales con los del año anterior.

Al enfatizar un asunto debe agregarse un párrafo explicativo al dictamen estándar, al cual no debe hacerse referencia en el párrafo de la opinión para evitar malinterpretaciones o confusiones a los usuarios del dictamen.

5.2.2. Opinión con Salvedad.

Una opinión con salvedad establece que, EXCEPTO POR los efectos del asunto al que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Una opinión con salvedad generalmente se expresa en los siguientes casos:

- a) No hay suficiente evidencia importante o hay limitaciones en el alcance de la auditoría, que han llevado al auditor a la conclusión de que no puede expresar una opinión sin salvedades y que tampoco va a abstenerse de opinar; o
- b) El auditor cree, con base en su auditoría, que los

estados financieros contienen una desviación a principios de contabilidad generalmente aceptados cuyo efecto es importante, pero ha llegado a la conclusión de que no va a expresar una opinión adversa.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedad, debe revelar en su dictamen, en uno o más párrafos separados anteriores al párrafo de la opinión, todas las razones importantes de tal salvedad. Además debe incluir en el párrafo de la opinión, la terminología adecuada a la salvedad y hacer referencia al párrafo explicativo. En el párrafo de la opinión, la salvedad debe contener la palabra "EXCEPTO" o "EXCEPCION" en una frase como "EXCEPTO POR" o "A EXCEPCION DE". Frases tales como "SUJETO A" o "SEGUN LA EXPLICACION PRECEDENTE" no son claras o suficientes, razón por la cual no deben ser usadas.

5.2.2.1. Limitación en el Alcance.

Existe limitación en el alcance cuando el auditor no pudo aplicar los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias tal y como lo establecen las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las restricciones en el alcance del auditor pueden estar impuestas por el cliente o por las

circunstancias; por ejemplo:

- Cuando el cliente se opone a enviar solicitudes de confirmación de saldos significativos;
- El cliente le niega al auditor autorización para efectuar pruebas sobre las existencias físicas de mercaderías;
- Registros contables inadecuados, que carecen de integraciones de cuentas en forma analítica.

Cuando el auditor decide expresar una opinión con salvedad debe indicar en un párrafo explicativo las razones que lo llevaron a tomar esta decisión y hacer referencia en el párrafo de la introducción y en el párrafo de la opinión. A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedad.

Como parte del examen en el área de Inventarios se efectúan pruebas físicas de existencias, pero la contratación de los servicios de auditoría fue después de la fecha de cierre por lo que se realizan pruebas retroactivas, sin embargo, la Gerencia de la empresa niega el acceso a las bodegas sin ninguna justificación, razón por la cual no es posible satisfacerse de la razonabilidad de los inventarios, cuyo valor asciende a Q450,000.00 y representa el 18% del total del activo. Al analizar el resultado del examen efectuado por cada área de los Estados Financieros, se emite un dictamen con salvedad, de la forma siguiente:

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

(El primer párrafo es igual al presentado en el dictamen estándar).

Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente, efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros.

Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para nuestra opinión.

No hemos podido examinar el Inventario de Mercaderías cuyo saldo al 30 de junio de 1993 ascendió a Q450,000.00, ni pudimos satisfacernos por otros métodos de la razonabilidad de estas cifras.

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes si los hubiere, que pudieran haberse determinado si hubiéramos podido examinar el Inventario Físico de mercaderías, los estados financieros mencionados en el primer párrafo presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa, al 30 de junio de 1993, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.2.2.2. Otras Limitaciones al Alcance.

En algunas ocasiones, las notas a los estados financieros pueden incluir información no auditada. Por ejemplo: cálculos proforma u otras revelaciones importantes. Si la información no auditada es de gran importancia, para poder expresar una opinión de los

estados financieros en conjunto, el auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría que considere necesarios para examinar esta información. Si el auditor no ha podido aplicar los procedimientos que consideró necesarios, deberá emitir un DICTAMEN CON SALVEDAD O ABSTENCION DE OPINION por limitación en el alcance.

Si esta información no se considera necesaria para presentar razonablemente la situación financiera, los resultados de operaciones, o el flujo de efectivo, estas revelaciones se deben identificar como no auditadas, o como no cubiertas por el dictamen del auditor. Por ejemplo: al fusionarse dos empresas, en el período que se está auditando, existe obligación por parte del auditor de examinar esta transacción, pero el efecto de esta fusión puede denominarse "evento no auditado". Sin embargo, el auditor debe considerar que las normas relacionadas con la fecha del dictamen del auditor independiente establecen que, si el auditor conoce un evento posterior de importancia con posterioridad a la terminación del trabajo de campo, pero antes de la emisión del dictamen (evento subsecuente), éste debe ser revelado; sus opciones son emitir un dictamen con doble fecha o uno con la fecha del evento subsecuente y ampliar sus procedimientos de revisión posterior hasta esa fecha.

OPINION SOBRE ESTADO FINANCIERO UNICO

El auditor puede ser contratado para opinar sobre un estado financiero básico. Por ejemplo, puede pedírsele que opine sobre el balance general y no sobre los estados de resultados, utilidades retenidas o flujo de efectivo. Estos trabajos no involucran limitaciones al alcance si el acceso del auditor a información relacionada con el estado financiero básico no es limitado y si aplica todos los procedimientos que considera necesarios de acuerdo con las circunstancias.

A un auditor se le puede solicitar que opine únicamente sobre el balance general. En este caso, el auditor puede expresar una opinión solamente sobre el balance general.

A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen sin salvedades sobre el estado de flujo de efectivo.

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado el Estado de Flujo de Efectivo de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993. Este estado financiero es responsabilidad de la gerencia de la empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre este estado financiero, basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si el estado de flujo de efectivo no contiene errores importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en el estado de flujo de

principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación global del estado de flujo de efectivo. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, el estado de flujo de efectivo arriba mencionado presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, los cambios en el flujo de efectivo de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.2.2.3. *Desviación a un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado.*

Cuando los estados financieros se ven materialmente afectados por una desviación a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el auditor ha examinado los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, debe expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa, explicando en su dictamen las razones que le llevaron a tomar esta decisión.

Al decidir si los efectos de una desviación a principios de contabilidad generalmente aceptados son materialmente importantes para expresar una opinión adversa o con salvedad, un factor a considerar es la importancia de los efectos de dicha cifra. Sin embargo, el concepto de materialidad involucra tanto juicios cualitativos como cuantitativos. Dentro de los factores a ser tomados en cuenta están: la importancia de una partida para una entidad en particular (por ejemplo:

inventarios en una empresa comercial), el impacto del error (si afecta a los montos y la presentación de numerosas partidas del estado financiero) y su efecto en los estados financieros tomados en conjunto.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedad, debe revelar en el párrafo explicativo, anterior al de la opinión, las razones que lo llevaron a la conclusión de que ha habido una desviación a principios de contabilidad generalmente aceptados. Adicionalmente, el párrafo de la opinión debe incluir la terminología adecuada y hacer referencia al (a los) párrafo (s) explicativo (s).

De ser aplicable, el párrafo explicativo debe revelar los efectos del asunto motivo de la salvedad en la situación financiera, en el resultado de su operación y en el flujo de efectivo. Cuando los efectos no se pueden cuantificar razonablemente, el dictamen lo debe indicar. Si estas revelaciones se hacen en una nota a los estados financieros, el párrafo explicativo debe acortarse y hacer referencia a aquella.

A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen en que la opinión contiene una salvedad por desviación a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

(El primero y segundo párrafos son iguales a los incluidos en el dictamen estándar).

La Empresa adquirió un préstamo en Moneda Extranjera por US\$200,000, los cuales están registrados al tipo de cambio Q2 x US\$1, equivalentes a Q400,000, cifra que no fue actualizada al 30 de Junio de 1993, de acuerdo al tipo de cambio de Mercado Bancario, que a esa fecha era de Q5.6439 x US\$1 como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados. De haberse revaluado esta obligación la ganancia del período hubiese disminuido en Q728,780, y los préstamos no bancarios hubiesen aumentado en esa misma proporción.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de no revaluar los préstamos no bancarios, como se discute en el párrafo anterior, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa XY, S.A., al 30 de Junio de 1993, el resultado de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.2.2.4. Revelación Inadecuada.

Los estados financieros y sus notas, deben reflejar la información esencial de la empresa, tal y como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados. La omisión de este aspecto incide en una opinión adversa o con salvedad, explicando en un párrafo precedente al de la opinión las razones que lo llevaron a tomar esa decisión.

Si una empresa emite estados financieros que presentan la situación financiera y los resultados de operación, pero que omiten el estado de flujo de efectivo, el

auditor debería concluir que esta omisión requiere una salvedad en su opinión, debido a que el auditor no está obligado a preparar dicho estado financiero, revelando este aspecto en su dictamen, si la gerencia de la empresa se resiste a presentar este estado. En estos casos el auditor debe emitir un dictamen con salvedad de la siguiente forma:

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado los balances generales adjuntos de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993 y 1992 y los correspondientes estados de resultados y patrimonio de los accionistas por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestra opinión.

La empresa decidió no presentar los estados de flujo de efectivo por los años terminados al 30 de junio de 1993 y 1992. La presentación de estos estados, que resumen las actividades operativas, de inversión y de financiamiento de la empresa, es requerida por los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, excepto por la omisión de los estados de flujo de efectivo que resulta en una presentación incompleta, como se explica en el párrafo

precedente, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa al 30 de junio de 1993 y 1992 y los resultados de sus operaciones por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.2.2.5. *Cambios Contables.*

Al efectuarse un cambio en la aplicación de un principio contable el auditor debe examinar la razonabilidad del cambio. Sin embargo, deberá expresar una OPINION CON SALVEDAD si se dan cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) Un principio contable adoptado no es un principio de contabilidad generalmente aceptado;
- b) El método de contabilizar el efecto del cambio no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; o,
- c) La gerencia no ha dado una justificación razonable para el cambio.

Puede darse el caso en que el efecto del cambio sea tan significativo, que una opinión con salvedad podrá dar lugar a confusión o equivocación, ante casos similares el auditor deberá expresar una OPINION ADVERSA sobre los estados financieros.

A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con salvedad, por un cambio contable.

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

(El primero y segundo párrafos son iguales a los presentados en el dictamen estándar).

Como se indica en la Nota X a los estados financieros, en 1993 la empresa adoptó el método de línea recta para depreciar sus activos fijos, anteriormente utilizaba el método de unidades producidas. A pesar que el método de línea recta es aceptado de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, en nuestra opinión la Empresa no ha suministrado una justificación razonable para efectuar este cambio, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, excepto por el cambio del principio contable discutido en el párrafo precedente, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa XY, S. A., al 30 de junio de 1993 y 1992, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.2.3. Opinión Adversa.

En este tipo de opinión el auditor expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta opinión se expresa cuando, a criterio del auditor, los estados financieros tomados en conjunto no se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el auditor expresa una opinión adversa debe revelar en uno o más párrafos explicativos, anteriores

al párrafo de la opinión:

- a) Las razones importantes que lo llevaron a tomar la decisión de expresar una opinión adversa;
- b) Los efectos principales que originan su opinión adversa sobre la situación financiera, los resultados de operación y el flujo de efectivo. Cuando los efectos no pueden cuantificarse razonablemente, el dictamen debe indicarlo así.

Quando se expresa una opinión adversa, el párrafo de la opinión debe incluir una referencia directa al párrafo por separado que revele las bases de la opinión adversa. A continuación se presenta un ejemplo de dictamen con opinión adversa.

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

(El primero y segundo párrafos son iguales a los presentados en el dictamen estándar).

Como se discute en la Nota X a los estados financieros, la Empresa decidió omitir de los gastos en el Estado de Resultados al 30 de junio de 1993 la cantidad de Q135,000.00, correspondientes a litigio laboral, cuya resolución desfavorable fue notificada a la Empresa el 9 de junio de 1993, cifra que en nuestra opinión debió provisionarse al 30 de junio de 1993, tal y como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Debido a la desviación a principios de contabilidad generalmente aceptados, descritos en el párrafo anterior, la ganancia del ejercicio está sobrevaluada en Q135,000.00, por haber excluido el gasto del litigio laboral por este mismo valor.

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos discutidos en los párrafos precedentes, los estados

financieros arriba mencionados no presentan razonablemente la situación financiera de la Empresa XY, S. A., los resultados de sus operaciones o su flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

5.2.4. *Abstención de Opinión.*

Mediante esta opinión el auditor establece que no expresa una opinión sobre los estados financieros.

El auditor emite esta opinión cuando ha tenido limitaciones en el alcance de su trabajo, las cuales le han impedido efectuar su examen de acuerdo a lo establecido por las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Al expresar un dictamen con abstención de opinión, el auditor debe indicar que el alcance de su examen no fue suficiente para expresar su opinión. No debe incluirse el párrafo que describe las características de una auditoría (párrafo del alcance). Adicionalmente debe revelarse en un párrafo explicativo del dictamen cualquier desviación a principios contables, independientemente de si se emite un dictamen con abstención. A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen con abstención de opinión.

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos sido contratados para auditar los balances generales adjuntos de la Empresa XY, S. A., al 30 de

junio de 1993 y 1992 y los correspondientes estados de resultados, de patrimonio de los accionistas y de flujo de efectivo, por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la Empresa.

La Empresa no practicó un conteo físico de sus inventarios en 1993 y 1992, cuyos saldos se presentan en los estados financieros adjuntos por Q257,000.00 al 30 de junio de 1993 y Q228,000.00 al 30 de junio de 1992. Adicionalmente, la evidencia que soporta las cuentas por cobrar a clientes al 30 de junio de 1992, no se encuentra disponible. Los registros de la Empresa no permiten la aplicación de otros procedimientos de auditoría para los inventarios o para las cuentas por cobrar a clientes.

Debido a que la Empresa no tomó inventarios físicos y a que nosotros no pudimos aplicar otros procedimientos para satisfacerlos de las cantidades de inventario y del rubro de clientes, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para expresar y no expresamos, una opinión sobre estos estados financieros.

5.3. Opiniones Parciales.

No es conveniente expresar una opinión parcial, sobre determinadas partidas de los estados financieros, cuando el auditor expresa una opinión adversa o con abstención de los estados financieros tomados en conjunto, porque podría confundir a los usuarios del dictamen. Sin embargo, existen casos en los que el auditor es contratado para examinar un elemento de los estados financieros, en cuyo caso deberá emitir un INFORME ESPECIAL.

5.4. Diferentes Dictámenes Presentados sobre Estados Financieros Comparativos.

El auditor puede expresar una opinión limpia, con

salvedad, negativa o abstenerse de opinar sobre los estados financieros de un año, el cual puede ser diferente al del año anterior. Es decir que en un mismo dictamen puede darse opinión diferente por cada período contable. Por ejemplo: expresar opinión con salvedad de los estados financieros del año anterior y opinión limpia del año actual.

A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen con abstención de opinión de los estados financieros a junio de 1992 y opinión limpia en el año 1993.

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

(El primer párrafo es igual al presentado en el dictamen estándar).

A excepción de lo que se explica en el siguiente párrafo, efectuamos nuestras auditorías de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de si los estados financieros no contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia de las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también las evaluaciones de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones importantes hechas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestra opinión.

No se efectuó la toma física de inventarios al 30 de junio de 1992, debido a que la gerencia de la Empresa tomó la decisión de determinar el Inventario Final de Mercaderías en forma estimada, de cuya razonabilidad no pudimos satisfacernos, los inventarios representan el 33% del total de los activos de la Empresa al 30 de junio de 1992.

Debido al asunto discutido en el párrafo anterior, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para permitirnos expresar y no expresamos, una opinión sobre los resultados de operación, flujo de efectivo, el balance general y estado de utilidades retenidas, por el año terminado el 30 de junio de 1992.

En nuestra opinión, el balance general de la Empresa XY, S. A. al 30 de junio de 1993 y el correspondiente estado de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por el año terminado el 30 de junio de 1993 presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Empresa al 30 de junio de 1993, el resultado de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado el 30 de junio de 1993, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO VI

*OTROS INFORMES DEL AUDITOR***6.1. Dictámenes Especiales.**

Existen situaciones especiales en las cuales el auditor es contratado para efectuar una auditoría diferente al examen que normalmente realiza sobre estados financieros elaborados sobre la base de principios de contabilidad generalmente aceptados, cuyo resultado es revelado al cliente mediante un Dictamen Especial.

Los dictámenes especiales del auditor se emiten en los siguientes casos:

- Estados Financieros elaborados de acuerdo con bases comprensibles distintas a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados;
- Elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero;
- El cumplimiento de convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias en relación con los estados financieros auditados;
- Presentaciones financieras elaboradas para cumplir con convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias;
- Información financiera que se presenta en formularios o cédulas prescritas que requieren la presentación de los informes del auditor en formu-

larios prescritos.

6.1.1. Estados Financieros Elaborados sobre Bases Comprensibles, Distintas a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Normalmente la base de elaboración de los estados financieros la constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, en ciertas circunstancias puede utilizarse una base comprensible de contabilidad que difiere de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se consideran como bases comprensibles para el registro de las transacciones diferentes a principios de contabilidad generalmente aceptados, en los siguientes casos:

- a) Bases contables adoptadas para cumplir con las estipulaciones de información financiera de una dependencia reguladora gubernamental, a la cual está sujeta la entidad.
- b) Base contable de ingresos y egresos en efectivo y las modificaciones efectuadas a dicha base;
- c) Un conjunto definido de criterios que cuenten con un respaldo sustancial, aplicable a los renglones significativos que aparecen en los estados financieros, por ejemplo: la base contable de niveles de precios.

El contenido del dictamen preparado sobre una base comprensiva de contabilidad es el siguiente:

- a) Un título que incluya la frase "CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE";
- b) Una declaración que los estados financieros identificados en el informe fueron auditados;
- c) Una declaración que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros basado en su auditoría;
- d) Una declaración que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas;
- e) Una declaración de que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que una auditoría sea planeada y ejecutada para obtener certeza de que los estados financieros no contienen errores importantes;
- f) Una declaración que la auditoría incluye:
 - El examen sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en los estados financieros;
 - La evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración;

- La evaluación de la presentación general de los estados financieros;
- g) Una declaración que el auditor considera que su examen provee una base razonable para expresar su opinión;
- h) Una declaración que indique lo siguiente:
 - La base de presentación de los estados financieros:
 - La base de presentación es una base comprensiva de contabilidad, distinta a principios contables generalmente aceptados;
- i) Una opinión del auditor o negación de la misma, de si los estados financieros se presentan en forma razonable en todos sus aspectos importantes, de conformidad con la base contable descrita;
- j) Si los estados financieros son elaborados de conformidad con requisitos de información financiera, de una dependencia reguladora gubernamental, debe agregarse un párrafo que restrinja la distribución del informe sólo para funcionarios de la entidad o para su presentación a la dependencia reguladora. Este párrafo restrictivo es aplicable aún cuando de acuerdo a leyes o reglamentos, el informe del auditor pueda convertirse en un asunto de interés público;
- k) Nombre, firma y número de colegiado del Contador

Público y Auditor responsable del trabajo, o nombre de la firma de auditores, nombre, firma y número de colegiado del Contador Público y Auditor responsable del trabajo;

- 1) La fecha del informe especial.

Cuando los estados financieros son elaborados sobre bases comprensibles distintas a principios de contabilidad generalmente aceptados, se titulan de diferente forma. Por ejemplo: estado de ingresos percibidos y gastos pagados, estado de activos y pasivos derivados de operaciones de efectivo.

A continuación se presentan modelos de dictámenes especiales, sobre estados financieros elaborados de conformidad con bases comprensibles, distintas a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

***ESTADOS FINANCIEROS ELABORADOS DE ACUERDO
CON BASE PRESCRITA POR UNA DEPENDENCIA REGULADORA
Y SOLO PARA SER PRESENTADOS ANTE LA MISMA***

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado los estados financieros de activos, pasivos y superávit admitidos - base obligatoria de la Compañía Aseguradora ABC al 30 de junio de 1993 y 1992, y los estados de resultados y flujos de efectivo - base obligatoria y de cambios en el superávit - base obligatoria por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren

que una auditoría sea planificada y ejecutada para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores de importancia. Una auditoría incluye el examen sobre bases selectivas, de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías proporcionan una base razonable para nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, estos estados financieros fueron preparados de conformidad con las prácticas contables prescritas o permitidas por la (Entidad Reguladora) que constituye una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros identificados anteriormente presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, los activos, pasivos y superávit admitidos de la Compañía Aseguradora ABC al 30 de junio de 1993 y 1992, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

El presente dictamen está destinado sólo para información y uso de la Junta Directiva y la administración de la Compañía Aseguradora ABC y para ser presentado ante la (Entidad Reguladora) y no debe ser utilizado para ningún otro propósito.

**ESTADOS FINANCIEROS ELABORADOS
SOBRE LA BASE DE EFECTIVO**

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado los estados de activos y pasivos que se derivan de las transacciones de efectivo de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993 y 1992, los estados de ingresos percibidos y gastos pagados por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y ejecutada para obtener

una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores de importancia. Una auditoría incluye el examen sobre bases selectivas de la evidencia que respalda los montos y las divulgaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, estos estados financieros fueron elaborados sobre la base de ingresos y desembolsos en efectivo, que constituye una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros identificados anteriormente presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, los activos y pasivos que se derivan de las transacciones en efectivo de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993 y 1992, y sus ingresos percibidos y gastos pagados durante los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

6.1.1.1. *Evaluación de lo Adecuado de las Divulgaciones en Estados Financieros Preparados de Conformidad con Otra Base Comprensiva de Contabilidad.*

El auditor debe aplicar a estados financieros elaborados de conformidad con una base comprensiva de contabilidad el mismo criterio que aplica a estados financieros que han sido elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por lo tanto, la opinión del auditor debe tener como base su juicio respecto a si los estados financieros, incluyendo sus notas, informan sobre asuntos que pudieran afectar su utilización, comprensión e interpretación.

Los estados financieros que se elaboran de conformidad con otra base comprensiva de contabilidad deben incluir, en las notas que los acompañan, un resumen de políticas contables importantes que detalle la base de presentación y describa cómo es que dicha base difiere de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Además deben presentarse divulgaciones informativas similares cuando los estados financieros contengan asuntos que sean los mismos o similares a los contenidos en estados financieros elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Al evaluar lo adecuado de las divulgaciones, el auditor también debe tomar en cuenta las divulgaciones que se relacionan con asuntos que no se identifican en forma específica en el formato de los estados financieros, por ejemplo: a) transacciones con partes vinculadas, b) restricciones sobre activos y la inversión de los propietarios, c) eventos subsecuentes, d) contingencias.

6.1.2. Elementos, Cuentas o Renglones Específicos de un Estado Financiero.

El auditor puede ser contratado para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero.

Una contratación para expresar una opinión de elementos, cuentas o renglones específicos de un estado

financiero puede ser aceptada por el auditor como una contratación separada o en conjunto con una auditoría de estados financieros. En todo caso el auditor debe planear y ejecutar su trabajo de la forma establecida por las normas de auditoría de aceptación general. Es importante considerar que si el auditor elabora una auditoría de un elemento de un estado financiero, debe tomar en cuenta los renglones que están relacionados con el rubro que está examinando para expresar su opinión. Por ejemplo: ventas y cuentas por cobrar, inventario y costo de ventas.

El auditor no debe expresar ninguna opinión sobre elementos, cuentas o renglones específicos, incluidos en estados financieros respecto a los cuales ha expresado una opinión adversa o se ha abstenido de opinar con base en una auditoría, cuando el informe del caso equivalga a expresar una opinión parcial sobre los estados financieros. Sin embargo, un auditor debería poder expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones incluidos en un estado financiero siempre que los asuntos sobre los cuales se va a informar y el alcance de la auditoría del caso no tenían el propósito y no cubrían tantos elementos, cuentas o renglones como para constituir una parte importante de los estados financieros. Por ejemplo, puede ser el caso que un auditor exprese una opinión

sobre las cuentas por cobrar de una entidad, aún cuando el auditor se haya abstenido de opinar sobre los estados financieros tomados en conjunto. Sin embargo, el informe sobre el elemento, cuenta o renglón específico deberá ser presentado en forma separada del informe sobre los estados financieros de la entidad.

6.1.2.1. *Dictamen sobre uno o mas Elementos, Cuentas o Renglones Especificos de un Estado Financiero.*

Cuando un auditor sea contratado para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones de un estado financiero, el dictamen debe contener lo siguiente:

- a) Un título que incluya el término "independiente";
- b) Un párrafo que indique lo siguiente:
 - Que los elementos, cuentas o renglones específicos e identificados en el informe fueron auditados. Cuando la auditoría haya sido ejecutada en conjunción con una auditoría de los estados financieros de la compañía, el párrafo debe establecerlo así e indicar la fecha del informe del auditor sobre dichos estados financieros. Además cualquier desviación del informe estándar sobre dichos estados debe ser igualmente divulgada, siempre que se considere de importancia respecto a la presentación del

elemento, cuenta o renglón específico.

- Que los elementos, cuentas o renglones específicos son responsabilidad de la administración de la compañía y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los elementos, cuentas o renglones específicos con base en la auditoría.

c) Un párrafo que indique lo siguiente:

- Que la auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas;
- Que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que una auditoría sea planificada y ejecutada para obtener una seguridad respecto a si los elementos, cuentas o renglones específicos no contienen errores u omisiones de importancia;
- Que una auditoría incluye:
 - El examen, sobre bases selectivas, de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en la presentación de los elementos, cuentas renglones específicos;
 - Evaluar los principios aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración; y

- Evaluar la presentación general de los elementos, cuentas o renglones específicos;
 - Indique que el auditor considera que su auditoría provee una base razonable para la expresión de su opinión.
- d) Un párrafo que indique:
- Las bases para la presentación de los elementos, cuentas o renglones específicos y cuando sea aplicable, cualquier convenio que especifique dichas bases, cuando la presentación no sea elaborada de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados;
 - De ser necesario, incluya una descripción y la fuente de interpretaciones de importancia, si las hay, hechas por la administración de la compañía, en relación con las estipulaciones de un convenio de relevancia.
- e) Un párrafo que exprese la opinión del auditor (o su abstención de la misma) respecto a si los elementos, cuentas o renglones están presentados razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, de conformidad con la base contable que se describe. Cuando el auditor llegue a la conclusión que los elementos, cuentas o renglones

específicos no están presentados razonablemente de conformidad con la base contable que se describe o cuando haya habido una limitación al alcance de la auditoría, entonces el auditor debe divulgar en uno o más párrafos explicativos del informe (que precedan al párrafo de la opinión) las razones sustantivas para esa conclusión y debe incluir en el párrafo de la opinión un lenguaje debidamente modificado y una referencia a dicho párrafo explicativo.

- f) Cuando el elemento, cuenta o renglón específico esté elaborado para cumplir con los requisitos o las estipulaciones sobre información financiera de un contrato o convenio que dé por resultado una presentación que no esté de acuerdo ya sea con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base comprensiva de contabilidad, debe agregarse un párrafo que restrinja la distribución del dictamen para aquellos dentro de la entidad y a las partes del convenio o acuerdo. Esta restricción es necesaria debido a que la base de presentación está determinada por referencia a un documento que por lo general no se encuentra a la disposición de terceros.
- g) La firma del auditor y número de colegiado;
- h) La fecha.

En el caso que un elemento, cuenta o renglón específico sea parte de o esté basado en la ganancia neta o en la inversión de los accionistas o su equivalente de la propia entidad, el auditor debe haber auditado los estados financieros en su totalidad para poder expresar una opinión sobre ese elemento, cuenta o renglón específico.

El auditor debe considerar el efecto, incluyendo el lenguaje explicativo que considere necesario, que cualquier desviación del dictamen estándar sobre los estados financieros auditados pudiera tener sobre el dictamen un elemento, cuenta o renglón específico de los mismos.

A continuación se presentan algunos dictámenes que expresan una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero.

DICTAMEN RELACIONADO CON CUENTAS POR COBRAR

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado el rubro de cuentas por cobrar de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993. Esta información es responsabilidad de la administración de la empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre este rubro con base en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que la auditoría sea planeada y ejecutada para obtener una certeza razonable de que el rubro de cuentas por cobrar no contiene errores de importancia. Una auditoría incluye el examen sobre bases selectivas de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en el rubro de cuentas por cobrar. Una auditoría también incluye la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración, así como la

evaluación de la presentación general del rubro. Consideramos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, el rubro de cuentas por cobrar anteriormente identificados presenta razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, las cuentas por cobrar de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

VASQUEZ RAMIREZ Y ASOCIADOS, S.C.

Lic. René Vásquez Ramírez
Colegido Bo. 2323

DICTAMEN SOBRE PARTICIPACION EN LAS GANANCIAS

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, los estados financieros de la empresa ABC por el año terminado el 30 de junio de 1993 y hemos emitido nuestro informe sobre los mismos, fechado el 31 de julio de 1993. También hemos auditado la cédula preparada por la Compañía ABC sobre la participación de Armando Pinto en las ganancias de la empresa. Esta información es responsabilidad de la administración de la empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre dicha cédula basándonos en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de la cédula de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que la auditoría sea planeada y ejecutada para obtener una seguridad razonable de que la cédula no contiene errores importantes. Una auditoría incluye el examen sobre bases selectivas de la evidencia que respalda los montos y las divulgaciones en la cédula. Una auditoría también incluye la evaluación de estimaciones de importancia hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general de la cédula. Consideramos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Hemos sido informados que el documento que regula la determinación de la participación de Armando Pinto en las ganancias de la Empresa ABC está constituido por el

contrato suscrito entre ABC y Armando Pinto, de fecha 1 de febrero de 1990.

En nuestra opinión, la cédula de participación en las ganancias, identificadas anteriormente presenta razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, la participación de Armando Pinto en las ganancias de la Empresa ABC por el año terminado del 30 de junio de 1993, de conformidad con las estipulaciones en el contrato mencionado anteriormente.

El presente informe está destinado sólo para información y uso de la Junta Directiva tanto de la Empresa ABC y de Armando Pinto y no debe ser utilizado para otros fines.

6.1.3. *Cumplimiento con Aspectos de Convenios Contractuales o Estipulaciones Reglamentarias Relacionadas con Estados Financieros Auditados.*

Existen casos en los cuales las entidades pueden ser obligadas a entregar dictámenes de cumplimiento preparados por auditores independientes, ya sea por convenios contractuales, tales como contratos de préstamos, o dependencias reguladoras. Por ejemplo: los contratos de préstamos imponen a los prestatarios una variedad de obligaciones que involucran asuntos tales como pagos para fondos de amortización de intereses, mantenimiento de proporciones actuales, restricciones sobre pago de dividendos, saldos mínimos de efectivo en instituciones financieras, etc. Por lo general, estos contratos también requieren que el prestatario suministre estados financieros anuales que han sido auditados por un auditor independiente. En algunos casos, los prestamistas pueden solicitar que el auditor independiente les de seguridad de que el

prestatario ha cumplido con algunas estipulaciones de los contratos relacionados con asuntos de carácter contable. El auditor puede cumplir con esta solicitud suministrando una afirmación negativa relativa a las estipulaciones aplicables, basado en la auditoría de los estados financieros. Esta afirmación, sin embargo, no deberá ser suministrada salvo que el auditor haya auditado los estados financieros a los cuales se refieren los convenios contractuales o las estipulaciones regulatorias y no debe extenderse a estipulaciones que se relacionan con asuntos que no han estado sujetos a los procedimientos de auditoría de los estados financieros. Esta afirmación no deberá darse cuando el auditor haya expresado opinión adversa o se haya abstenido de expresar opinión sobre los estados financieros a los cuales se refieren estas estipulaciones.

El contenido de un dictamen de auditoría sobre cumplimiento de convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias, es el siguiente:

- a) Un título que incluya el término "independiente".
- b) Un párrafo que indique que los estados financieros fueron auditados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y que incluya la fecha del informe del auditor sobre dichos estados financieros. Además, deberá divulgarse cualquier

desviación del informe estándar sobre dichos estados;

- c) Un párrafo que incluya una referencia a las estipulaciones o párrafos específicos del convenio, que suministre una afirmación negativa relativa al cumplimiento con las estipulaciones aplicables del convenio, en tanto que éstas se relacionen con asuntos de carácter contable y que especifique que la afirmación negativa se suministra en relación con la auditoría de los estados financieros. Por lo general, el auditor indica que la auditoría no estaba dirigida primordialmente a obtener algún conocimiento de dicho cumplimiento;
- d) Un párrafo que incluya una descripción y la fuente de interpretaciones importantes, si las hay, hechas por la administración de la entidad en relación con las estipulaciones del convenio del caso;
- e) Un párrafo que restrinja la distribución del informe sólo a aquellos dentro de la entidad y terceros relacionados con el convenio;
- f) La firma del auditor y el número de colegiado;
- g) La fecha.

**DICTAMEN SOBRE CUMPLIMIENTO CON ESTIPULACIONES
CONTRACTUALES, EMITIDO EN FORMA SEPARADA**

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, el balance general de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993 y el estado de resultados, ganancias retenidas y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha y hemos emitido nuestro informe de fecha 10 de agosto de 1993.

En relación con nuestra auditoría, nada llamó nuestra atención que nos condujera a creer que la empresa no había cumplido con las estipulaciones de carácter contable indicadas en las secciones XX a XXI inclusive, de la (nombre de la entidad reguladora). Sin embargo, nuestra auditoría no estuvo dirigida principalmente a obtener algún conocimiento sobre dichos incumplimientos.

El presente dictamen está destinado únicamente para información y uso de la Junta Directiva y la administración tanto de la Empresa ABC como de (nombre de la entidad reguladora) y no debe ser utilizado para otros fines.

6.1.4. Presentaciones Financieras para Fines Especiales con el Objeto de Cumplir con Convenios Contractuales o Estipulaciones Reglamentarias.

Algunas veces se le pide al auditor que informe sobre estados financieros para fines especiales, preparados para cumplir con un convenio contractual o estipulaciones reglamentarias. En muchas circunstancias, este tipo de presentaciones está destinado únicamente para uso de las partes especificadas. Los dictámenes sobre este tipo de presentaciones, incluyen los siguientes casos:

- a) Una presentación financiera para fines especiales, preparado en cumplimiento de un convenio

contractual o estipulaciones reglamentarias, que no constituye una presentación completa de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad aunque esté preparada de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base comprensiva de contabilidad;

- b) Una presentación financiera para fines especiales (que puede consistir en un juego de estados financieros o un solo estado financiero), preparada de conformidad con una base contable prescrita en un convenio que no da por resultado una presentación que esté de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otra base comprensiva de contabilidad.

6.1.4.1. *Estados Financieros Preparados de Acuerdo con una Base Contable Prescrita en un Convenio Contractual o Estipulación Reglamentaria que da por Resultado una Presentación Incompleta, Aunque la Misma esté de Conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otra Base Comprensiva de Contabilidad.*

En ciertos casos, una entidad reguladora puede requerir la presentación de una cédula de ingresos brutos y algunos gastos de las operaciones de una entidad, en la cual tanto los ingresos como los gastos se cuantifican de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, pero los gastos definidos excluyen algunos renglones tales como depreciaciones, amortizaciones, intereses e impuesto sobre la renta.

Dicha cédula también puede mostrar el exceso de los ingresos brutos sobre algunos gastos definidos. Igualmente, un convenio de compra-venta puede especificar una cédula de los activos y pasivos brutos de la entidad, cuantificados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, pero limitados a los activos que van a ser vendidos y los pasivos que van a ser transferidos, según el convenio. El concepto de elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero se refiere a la información contable que forma parte de, pero es significativamente menor que un estado financiero que se describen anteriormente y presentaciones similares pueden ser consideradas como estados financieros aunque, como se indica anteriormente, algunos renglones puedan ser excluidos de los mismos. De esta manera, cuando al auditor se le pide que informe sobre estos tipos de presentaciones, la cuantificación del grado de importancia, para fines de expresar una opinión, puede estar relacionada con las presentaciones tomadas en conjunto. Además, las presentaciones deberían diferir de los estados financieros completos sólo hasta el grado necesario para cumplir con los fines especiales para los cuales fueron preparadas. Igualmente, cuando estas presentaciones de carácter financiero contengan renglones que son los mismos, o similares a los

contenidos en un juego completo de estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, las divulgaciones del caso deberían ser también similares. El auditor también debe satisfacerse de que los estados financieros presentados están debidamente intitulados para evitar cualquier implicación de que los estados financieros para fines especiales, sobre los cuales está dando su informe, pretenden presentar la posición financiera, los resultados de operación o los flujos de efectivo.

Cuando se le pide al auditor que informe sobre estados financieros que han sido preparados de conformidad con una base contable prescrita en un convenio contractual o estipulación reglamentaria, que da por resultado una presentación incompleta pero que de todas maneras está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base comprensiva de contabilidad, el dictamen del auditor debe incluir:

- a) Un título que incluya el término "independiente";
- b) Un párrafo que indique lo siguiente:
 - Que los estados financieros identificados en el informe han sido auditados;
 - Que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la Empresa y que la responsabilidad del auditor

es la de expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.

c) Un párrafo que indique lo siguiente:

- Que la auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas;
- Que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que la auditoría sea planeada y ejecutada para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores de importancia.
- Que la auditoría incluye:
 - El examen sobre bases selectivas, de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en los estados financieros.;
 - La evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración; y
 - La evaluación de la presentación general del estado financiero.
- Que el auditor cree que la auditoría provee una base razonable para su opinión.

d) Un párrafo que:

- Explique qué es lo que la presentación se

propone reflejar y se refiera a la nota de los estados financieros para fines especiales que describe la base de dicha presentación.

- Cuando la base de presentación esté de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, indique que la misma no pretende constituir una presentación completa de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad.

- e) Un párrafo que exprese la opinión del auditor relativa a la presentación razonable, en todos sus aspectos de importancia, de la información que la presentación se propone reflejar de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base comprensiva de contabilidad. Cuando el auditor llegue a la conclusión que la información que la presentación se propone reflejar no está presentada razonablemente según la base contable descrita o cuando haya habido una limitación al alcance de la auditoría, entonces el auditor deberá divulgar en uno o varios párrafos explicativos del informe (que preceda al párrafo de la opinión) las razones que respalden dicha conclusión y deberá incluir en el párrafo de la opinión un lenguaje modificado adecuado, así como una referencia a dichos

párrafos explicativos.

- f) Un párrafo que restrinja la distribución del informe a aquellos dentro de la entidad, a las partes del contrato o convenio, para su presentación ante la dependencia reguladora o a aquellos con quienes la entidad negocia en forma directa. Sin embargo, un párrafo restrictivo no se justifica en los casos en que el dictamen y la presentación financiera del caso sean presentados ante una dependencia reguladora, que es distribuido al público en general.
- g) La firma del auditor y número de colegiado.
- h) La fecha.

A continuación se presenta un modelo de dictamen que expresa una opinión sobre dichos estados financieros para propósitos especiales.

***DICTAMEN SOBRE UN ESTADO DE ACTIVOS VENDIDOS Y PASIVOS
TRANSFERIDOS PARA CUMPLIR CON UN CONVENIO CONTRATUAL***

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado el estado de activos netos vendidos por la Empresa ABC al 8 de junio de 1993. Este estado de activos netos vendidos es responsabilidad de la administración de la Empresa ABC. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre el estado de activos netos vendidos, con base en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que la auditoría sea planificada y ejecutada

para obtener una seguridad razonable de que el estado de activos netos vendidos no contiene errores de importancia. Una auditoría incluye el examen sobre bases selectivas de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en el estado de activos netos vendidos. Una auditoría también incluye la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general del estado de activos netos vendidos. Consideramos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

El estado que se acompaña fue preparado para presentar los activos netos de la Empresa ABC vendidos a la Sociedad XYZ, de acuerdo con el convenio de compra que describe en la Nota X y no pretende constituir una presentación completa de los activos y pasivos de la Empresa ABC.

En nuestra opinión, el estado de activos netos vendidos, que se acompaña presenta razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, los activos netos de la Empresa ABC al 8 de junio de 1993, vendidos de acuerdo con el convenio de compra al que se refiere la Nota X, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El presente dictamen está destinado únicamente para información y uso de las Juntas Directivas y la administración tanto de la Empresa ABC como de la Sociedad XYZ y no debe ser utilizado para otros fines.

6.1.4.2. Estados Financieros Preparados de Conformidad con una Base Contable Prescrita en un Convenio que da por Resultado una Presentación que no está de Conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otra Base Comprensiva de Contabilidad.

Al auditor puede solicitársele que informe sobre estados financieros para fines especiales, preparados de conformidad con una base contable distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados o de otra base comprensiva de contabilidad. Un contrato de préstamo, por ejemplo, puede requerir que el

prestatario prepare estados financieros consolidados en los cuales los activos, tales como los inventarios, son presentados de acuerdo con una base que no está de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base comprensiva de contabilidad. Un contrato de adquisición puede requerir que los estados financieros de la entidad (o de un segmento de la misma) que va a ser adquirida, sean preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, salvo por algunos activos, tales como cuentas por cobrar, inventarios y propiedades, cuya base de valuación está indicada en el contrato.

Se considera que los estados financieros que se preparen de conformidad con una base contable, como se comenta anteriormente, no han sido preparados de conformidad con una "base comprensiva de contabilidad", debido a que los criterios aplicados para preparar dichos estados financieros no cumplen con el requisito de ser "criterios que cuenten con respaldo sustancial", aunque dichos criterios estén definidos.

Cuando a un auditor se le pide que informe sobre estos tipos de presentaciones financieras, su dictamen debe incluir los aspectos siguientes:

- a) Un título que incluya la palabra "independiente";
- b) Un párrafo que:
 - Indique que los estados financieros para

fines especiales, identificados en el informe, han sido auditados;

- Indique que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la Empresa y que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en su auditoría.

c) Un párrafo que:

- Indique que la auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas;
- Indique que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que la auditoría sea planeada y ejecutada para obtener certeza razonables de que los estados financieros no contienen errores de importancia.
- Indique que una auditoría incluye:
 - El examen sobre bases selectivas de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en los estados financieros;
 - La evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración; y

- La evaluación de la presentación general del estado financiero.
 - Indique que el auditor cree que la auditoría provee una base razonable para su opinión.
- d) Un párrafo que:
- Explique qué es lo que la presentación se propone reflejar y se refiera a la nota de los estados financieros para fines especiales que describa la base de presentación;
 - Indique que la presentación no se propone constituir una presentación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- e) Un párrafo que incluya una descripción y las fuentes de interpretaciones de importancia, si las hay, hechas por la administración de la Empresa en relación con las estipulaciones del convenio del caso.
- f) Un párrafo que exprese la opinión del auditor en relación con la presentación razonable en todos sus aspectos de importancia, de la información que la presentación se propone reflejar de conformidad con la base contable especificada. Cuando el auditor llegue a la conclusión que la información que la presentación se propone reflejar no se encuentra razonable de conformidad con la base

contable que se describe, o cuando haya habido una limitación al alcance de la auditoría, entonces el auditor deberá describir en uno o varios párrafos explicativos del informe que precedan al párrafo de la opinión, todas las razones que le hayan hecho llegar a dicha conclusión y deberá incluir en el párrafo de la opinión un lenguaje modificado adecuado y una referencia a dicho párrafo explicativo.

- g) Un párrafo que restrinja la distribución del informe o para uso exclusivo a aquellos dentro de la entidad, a las partes del convenio o contrato, para ser presentado ante una dependencia reguladora o aquellos con quienes la entidad negocia en forma directa. Por ejemplo: cuando los estados financieros han sido preparados para fines específicos de obtener financiamiento bancario, dicha restricción debería limitar la distribución a los diferentes bancos con los cuales la entidad esté negociando el financiamiento propuesto.
- h) La firma del auditor y número de colegiado.
- i) La fecha.

A continuación se presenta un modelo de dictamen sobre estados financieros para fines especiales que han sido elaborados para cumplir con un convenio de préstamo:

**DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO
CON UN CONVENIO DE PRESTAMO, QUE DAN POR RESULTADO
UNA PRESENTACION QUE NO ESTA DE CONFORMIDAD CON PRINCIPIOS
DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS U OTRA BASE
COMPRESIVA DE CONTABILIDAD**

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos auditado los estados para fines especiales de activos de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993 y 1992 y los estados para fines especiales de ingresos y gastos y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Empresa. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que la auditoría sea planificada y ejecutada para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores de importancia. Una auditoría incluye el examen sobre bases selectivas de la evidencia que respalda los montos y divulgaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones de importancia hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Los estados financieros para fines especiales, que se acompañan, fueron preparados con el propósito de cumplir con la sección XX de un convenio de préstamos entre el Banco Artesanal y la Empresa ABC, como se describe en la Nota X, y no pretende constituir una presentación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros para fines especiales, identificados anteriormente, presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, los activos y pasivos de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993 y 1992 y los ingresos, gastos y flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

El presente dictamen está destinado sólo para información y uso de las Juntas Directivas y la administración tanto de la Empresa ABC como del Banco Artesanal y no debe ser utilizado para otros fines.

6.1.4.3. Circunstancias que Requieren de una Explicación en un Dictamen Especial de Auditoría.

Algunas circunstancias, que no afectan la opinión sin salvedades del auditor, pueden requerir que éste agregue una explicación adicional al dictamen especial. Estas circunstancias incluyen las siguientes:

- a) Falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad. Cuando han ocurrido cambios en los principios de contabilidad o en el método de su aplicación y dicho cambio contable sea considerado de importancia en la presentación, el auditor deberá agregar un párrafo explicativo al dictamen el cual se presentará después del párrafo de la opinión, que describa el cambio y haga referencia a la nota a los estados financieros que comente el cambio y sus efectos si los cambios contables son considerados relevantes para la presentación financiera.
- b) Incertidumbres. Cuando las presentaciones financieras (o elementos, cuentas o renglones específicos de las mismas) se vean afectadas por incertidumbres respecto a eventos futuros, cuyo resultado no sea susceptible de estimación razonable a la fecha del informe del auditor, éste deberá agregar un párrafo explicativo, después del párrafo de la opinión, si se considera que las incertidumbres son de importancia para la

presentación. Por ejemplo, si el auditor está informando sobre el cumplimiento de estipulaciones específicas de un convenio de préstamo o sobre la presentación razonable de una cédula que se refiera a un aspecto específico de las operaciones de una entidad (tal como una cédula de regalías sobre las ventas), el párrafo explicativo que haga destacar la incertidumbre que surja de un litigio puede no ser necesario si dicha incertidumbre no es de importancia para la presentación. En contraste con ello, dicho párrafo explicativo sería necesario en un informe sobre los estados financieros de una entidad, que hayan sido preparados de conformidad con la base contable de efectivo debido a que la incertidumbre sí sería importante en este caso.

- c) Incertidumbre sobre una empresa en marcha. Cuando el auditor tenga dudas sustanciales respecto a la capacidad de una entidad para continuar como una empresa en marcha durante un período razonable del tiempo que no exceda de un año después de la fecha del estado financiero, entonces el auditor debe agregar un párrafo explicativo, después del párrafo de la opinión del informe pero sólo si dichas dudas son de importancia para la presentación.

- d) Otros auditores. Cuando el auditor decida hacer referencia al informe de otro auditor como base parcial para su opinión, el auditor deberá divulgar ese hecho en el párrafo de introducción del informe y deberá referirse al informe de los otros auditores al expresar su opinión.
- e) Estados financieros comparativos (o elementos, cuentas o renglones específicos de los mismos). Cuando el auditor expresa una opinión sobre los estados financieros del período previo (o elementos, cuentas o renglones específicos de los mismos) que es diferente de la opinión que expresó previamente sobre la misma información, debe revelar las razones para opinar en forma diferente en un párrafo explicativo por separado que preceda al párrafo de la opinión de su informe.

Tal como en los dictámenes sobre estados financieros que se preparan de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el auditor puede agregar un párrafo explicativo para poner énfasis en un asunto respecto a dichos estados financieros (o elementos, cuentas o renglones específicos de los mismos).

6.1.5. Información que se Presenta en Formularios o Cédulas Prescritas.

Con frecuencia, los formularios o cédulas impresas, diseñadas o adoptadas por los organismos ante los cuales deben presentarse, prescriben el lenguaje del dictamen de los auditores. Muchos de estos formularios son inaceptables para los auditores independientes debido a que el formato descrito para sus dictámenes de auditoría no está de acuerdo con las normas profesionales aplicables sobre la presentación de dictámenes. Por ejemplo, el lenguaje prescrito del dictamen puede requerir que el auditor haga afirmaciones que no están de acuerdo con su función o responsabilidad como auditor.

Algunos formularios de informes pueden ser aceptables siempre que se les inserten frases adicionales; otros pueden serlo pero sólo si se sujetan a cambios completos. Cuando un formulario impreso de un dictamen requiera que el auditor haga una afirmación que éste sienta no está justificado para hacerla, entonces el auditor deberá redactar de nuevo el formulario o agregarle un informe separado.

6.2. Informes sobre la Estructura de Control Interno Contable de una Entidad.

El Contador Público y Auditor independiente puede ser contratado para informar sobre la Estructura de Control

Interno Contable de una entidad, en distintas formas:

- a) Expresar una opinión sobre la estructura vigente a una fecha específica;
- b) Informar sobre todo o parte de la estructura de control de la entidad, para el uso restrictivo de la administración o de organismos regulatorios, basado en los criterios establecidos previamente por tales organismos;
- c) Emitir otros informes con propósitos especiales sobre todo o parte de la estructura de control de la entidad para uso restrictivo de la administración;

6.2.1. *Expresión de una Opinión sobre la Estructura de Control Interno Contable de la Entidad.*

Cuando el auditor realiza un estudio y evaluación con el propósito de expresar una opinión sobre la estructura de control de la entidad a una fecha específica, debe efectuar los procedimientos siguientes:

- a) Planear el alcance del trabajo;
- b) Analizar el diseño de la estructura de control interno contable;
- c) Verificar el cumplimiento con los procedimientos establecidos, los cuales quedarán documentados mediante sus papeles de trabajo;
- d) Evaluar los resultados de sus pruebas y de su

revisión.

6.2.1.1. Planeación del Alcance del Trabajo.

Al planear el alcance de un trabajo, el auditor debe considerar los factores siguientes:

- a) La naturaleza de las operaciones que realiza la entidad y el volumen de sus transacciones así como las probabilidades que tienen los activos para ser usados sin autorización o sustraídos;
- b) Las condiciones generales de control, que incluyen lo siguiente:
 - La estructura organizativa de la entidad;
 - Los métodos usados por la empresa para comunicar la autoridad y la responsabilidad;
 - Los principales informes financieros preparados para los propósitos de planeación y control de la administración, como por ejemplo: los presupuestos y el análisis entre lo presupuestado y lo ejecutado;
 - La participación de la Administración en la Supervisión del Control Interno, la cual incluye la función de auditoría interna;
 - La capacidad del personal que labora en la entidad;
- c) La naturaleza de los cambios más recientes en sus operaciones o sus procedimientos de control;

- d) La importancia relativa de las diferentes clases de transacciones y los activos relacionados;
- e) Conocimiento obtenido en las auditorías de estados financieros y en contratos anteriores para expresar una opinión sobre la estructura de control de la entidad.

6.2.1.2. *Revisión del Diseño de la Estructura de Control Interno Contable.*

El propósito de la revisión del diseño de la estructura de control es obtener información suficiente que permita al auditor llegar a una conclusión sobre si los procedimientos de control de la entidad están convenientemente diseñados para lograr los objetivos del control interno contable. Para este propósito el auditor debe obtener un conocimiento de:

- a) El flujo de las transacciones desde que se inician hasta la finalización de las mismas, por ejemplo en el ciclo de ingresos sería conocer y analizar las operaciones efectuadas desde que se inicia la venta mediante un pedido hasta que ingresa el efectivo a la empresa;
- b) Los objetivos específicos de control que se relacionan con aquellos puntos en el flujo de las transacciones y en el manejo de los activos donde pueden ocurrir errores o irregularidades;
- c) Los procedimientos específicos de control o las

técnicas que la entidad ha establecido para alcanzar los objetivos específicos de control. Por ejemplo, si existe supervisión a las transacciones efectuadas en las diferentes fases del proceso y si existe evidencia escrita de esta supervisión.

6.2.1.3. Verificación del Cumplimiento con los Procedimientos Establecidos.

Esta verificación se efectúa a través de pruebas de cumplimiento, cuya finalidad es proporcionar una base para que el auditor llegue a una conclusión sobre si los procedimientos de control necesarios para alcanzar los objetivos específicos de control están siendo aplicados según lo establecido a la fecha del estudio y evaluación.

La naturaleza y extensión de las pruebas de cumplimiento que realiza el auditor con la finalidad de expresar una opinión sobre el control interno, incluye básicamente las mismas consideraciones que las pruebas hechas como parte de una auditoría de estados financieros, por lo tanto la evidencia del trabajo efectuado quedará plasmada mediante los papeles de trabajo.

Cuando el auditor es contratado para expresar una opinión sobre el control interno contable a una fecha específica, el período de tiempo necesario para

verificar el cumplimiento depende de la naturaleza y complejidad de los controles a probar. El auditor debe hacerlo en un período que sea suficiente para determinar si los procedimientos de control específicos se aplican según lo establecido a la fecha de su informe.

6.2.1.4. Evaluación de los Resultados de las Pruebas y de su Revisión.

Al evaluar la estructura de control interno contable en conjunto con la finalidad de expresar una opinión sobre el mismo, el auditor debe considerar los resultados de su revisión del diseño de la estructura de control y de sus pruebas de cumplimiento. Para este propósito, el auditor debe identificar las debilidades en la estructura y evaluar si son importantes, ya sea individualmente o en conjunto.

6.2.1.5. Declaraciones Escritas de la Gerencia.

El auditor debe obtener declaraciones escritas de la gerencia o carta de representación que incluya lo siguiente:

- a) Reconocimiento de su responsabilidad para establecer y mantener la estructura de control interno contable;
- b) Que ha informado al auditor todas las debilidades materiales de la estructura de control interno

de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades sin que sean detectados. Asimismo, al proyectar cualquier evaluación de una estructura de control interno contable hacia períodos futuros, está sujeto al riesgo de que los procedimientos se vuelvan inadecuados debido a los cambios en las condiciones o bien que se deteriore el grado de cumplimiento de los procedimientos.

En nuestra opinión, la estructura de control interno contable de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993, tomada en conjunto fue suficiente para cumplir con los objetivos arriba mencionados, en los aspectos en que esos objetivos se relacionan con la prevención o detección de errores o irregularidades en importes que pudieran ser importantes en relación a los estados financieros.

6.2.1.8. Informe con Salvedades Sobre Debilidades Importantes.

Si el estudio y evaluación revelan condiciones que individualmente o en conjunto, resulten en una o más debilidades importantes, el párrafo de la opinión del informe del auditor debe modificarse de la forma siguiente:

Nuestro estudio y evaluación revelaron las siguientes condiciones en la estructura de control interno contable de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993 las cuales, en nuestra opinión, resultan en un riesgo relativamente alto de que ocurran errores o irregularidades en importes que puedan ser importantes en relación a los estados financieros y no puedan ser detectados oportunamente.

El informe del auditor debe describir las debilidades importantes estableciendo si son resultado de la ausencia de procedimientos de control o del grado de incumplimiento con ellos y describir la naturaleza general de errores potenciales o irregularidades como resultado de las debilidades. Adicionalmente, el

La fecha del informe es la del día en que se concluya el trabajo de campo y debe dirigirse al Consejo de Administración, Asamblea General de Accionistas de la entidad cuya estructura de control está siendo estudiada, o bien debe dirigirse a la entidad o persona que haya requerido los servicios del auditor.

A continuación se presenta un modelo de un Informe sin Salvedades sobre la estructura de control interno contable.

INFORME SIN SALVEDADES

DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE

Hemos efectuado un estudio y evaluación de la estructura de control interno contable de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993. Nuestro estudio y evaluación se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

La gerencia de la Empresa ABC es la responsable del establecimiento y mantenimiento de la estructura de control interno contable. Para cumplir con esta responsabilidad, la gerencia necesita hacer apreciaciones y juicios para poder evaluar los beneficios esperados y los costos relacionados con los procedimientos de control. Los objetivos de la estructura de control son proveer a la gerencia de una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas por disposiciones o usos no autorizados, y de que las operaciones se ejecutan de acuerdo con autorizaciones de la gerencia y se registran correctamente para permitir la elaboración de estados financieros de acuerdo con principios contables de aceptación general.

Debido a las limitaciones inherentes a toda estructura

(cuestionarios, flujogramas, narrativas, etc.);

- b) Programas de trabajo;
- c) Los procedimientos aplicados para probar dichos controles;
- d) Sus conclusiones y recomendaciones.

6.2.1.7. Contenido del Informe del Auditor.

El informe del auditor que expresa una opinión sobre la estructura de control interno contable de la entidad debe contener lo siguiente:

- a) Una descripción del alcance del trabajo;
- b) La fecha a la cual se refiere la opinión;
- c) Una declaración que el establecimiento y mantenimiento de la estructura de control interno es responsabilidad de la gerencia;
- d) Una breve explicación de los objetivos generales y las limitaciones inherentes al control interno contable;
- e) La opinión del auditor sobre si la estructura de control tomada en conjunto es o no suficiente para alcanzar los objetivos generales del control interno contable de la entidad, en la medida en que estos objetivos permitan la prevención o detección de errores o irregularidades en importes que podrían ser importantes en relación a los estados financieros.

contable de las cuales tiene conocimiento, incluyendo aquellas sobre las cuales la gerencia piensa que el costo de una acción correctiva pueda exceder a los beneficios;

- c) Que ha descrito al auditor cualquier irregularidad que involucre a la gerencia o a los empleados que están involucrados en la estructura de control interno contable;
- d) Si ha habido eventos subsecuentes a la fecha en que se está reportando, en aspectos importantes que afectarían la estructura de control interno contable.

6.2.1.6. Los Papeles de Trabajo del Auditor.

La documentación del trabajo efectuado por el auditor, para expresar una opinión sobre la estructura de control interno contable, es un asunto de juicio profesional. El juicio es similar al que se sigue en relación a una auditoría de estados financieros. Los documentos preparados por la entidad para describir su estructura pueden ser utilizados por el auditor como papeles de trabajo.

Adicionalmente, deberá elaborar papeles de trabajo que contengan como mínimo lo siguiente:

- a) La evaluación del control interno contable, por cualquiera de los métodos aplicables

auditor puede considerar conveniente informar a la gerencia otras debilidades aunque estas no sean importantes en forma aislada, pero que en conjunto podrían tener un efecto significativo.

Si la opinión sobre la estructura de control se emite conjuntamente con un examen de los estados financieros de la entidad, debe incluirse la siguiente frase en el párrafo que describe las debilidades importantes:

Estas condiciones fueron consideradas para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas de auditoría a aplicarse en nuestro examen de los estados financieros de la Empresa ABC al 30 de junio de 1993, este informe no afecta nuestro dictamen sobre dichos estados financieros, de fecha 14 de agosto de 1993.

6.2.1.9. Limitaciones al Alcance.

Una opinión limpia sobre la estructura de control interno contable de la entidad puede expresarse solo si el auditor ha podido aplicar los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias. Las limitaciones al alcance de su trabajo, ya sean impuestas por el cliente o por las circunstancias, pueden requerir que el auditor opine con salvedad o se abstenga de hacerlo. La decisión del auditor para opinar con salvedad o abstenerse de hacerlo debido a una limitación en el alcance, depende de la evaluación del auditor, de la importancia de los procedimientos omitidos para formarse una opinión sobre

la estructura de control interno contable. Cuando el cliente impone restricciones que limitan significativamente el alcance del estudio y evaluación, el auditor, por lo general, debe abstenerse de opinar sobre la estructura de control interno contable. Por ejemplo, cuando del total de ingresos que obtiene la empresa, la administración se niegue a proporcionar información del origen de una parte de los mismos, que el auditor considera importante.

6.2.1.10. Información Subsecuente.

El auditor no tiene ninguna responsabilidad de mantenerse informado sobre eventos subsecuentes hasta la fecha de su informe, sin embargo, puede tener conocimiento posteriormente, de condiciones existentes a la fecha del informe, que podrían haber afectado su opinión si hubiera tenido conocimiento de ellas.

La evaluación del auditor de esa información subsecuente es similar a las evaluaciones del auditor ante eventos subsecuentes al realizar una auditoría de estados financieros.

6.2.2. Otros Informes con Propósito Especial.

El auditor puede ser contratado para emitir un informe especial para uso exclusivo de la administración, de otro Contador Público y Auditor Independiente, o de

terceras partes específicas, sobre una parte o la totalidad de la estructura de control interno de una entidad o sobre una estructura de control propuesta.

Por ejemplo, este tipo de informe puede referirse a:

- a) El estudio de la estructura de control diseñada, sin que se hayan elaborado pruebas de cumplimiento;
- c) Los resultados obtenidos al aplicar procedimientos previamente acordados con el cliente, que no son suficientes para el propósito de expresar una opinión sobre la estructura de control interno tomada en conjunto.

El contenido de un informe en estas circunstancias es flexible, el cual debe indicar que es un informe especial y específico sobre determinada área y que el informe está dirigido únicamente a la gerencia o a terceras partes específicas.

6.3. Información de los Asuntos Relacionados con la Evaluación de la Estructura del Control Interno Observados en una Auditoría de Estados Financieros.

Al efectuar una auditoría de estados financieros, el auditor debe estar al tanto de los asuntos relacionados con la estructura de control interno, que puedan ser de interés para el consejo de administración, gerencia, propietario, comité de vigilancia, o quien haya

contratado al auditor. Existen situaciones que llaman la atención del auditor y que en su opinión se deben informar, ya que representan importantes deficiencias en el diseño o funcionamiento de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente, la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme, estas situaciones se conocen como **CONDICIONES REPORTABLES**.

6.3.1. *Identificación de Condiciones Reportables.*

El objetivo del auditor en la realización de una auditoría de estados financieros, es expresar una opinión sobre los estados financieros de la entidad. El auditor no tiene la obligación de investigar y detectar condiciones reportables. Sin embargo, debe estar al tanto de posibles condiciones reportables, al considerar los elementos de la estructura del control interno, en la aplicación de procedimientos de auditoría en saldos o transacciones, o en el transcurso de la auditoría. El criterio del auditor respecto a las condiciones reportables, depende del resultado de los procedimientos de auditoría que haya aplicado en su examen y está influenciado por factores tales como: el tamaño de la entidad, su complejidad, diversidad de actividades, estructura de su organización y las

características de los propietarios.

La corrección o eliminación de condiciones reportables, en relación con el diseño y operación de la estructura del control interno, representa una decisión consciente del consejo de administración, gerencia, el propietario o de quienes hayan contratado al auditor. Es responsabilidad de la administración, tomar las decisiones con respecto a los gastos a ser incurridos o beneficios relacionados, con la implementación de las medidas correctivas para eliminar las condiciones reportables.

Adicionalmente, pueden existir acuerdos entre el auditor y el cliente, para informar ciertos asuntos y condiciones de menor importancia para el auditor. Bajo estos términos es posible que se le requiera al auditor, que evalúe procedimientos de control específicos, o que aplique otros procedimientos de auditoría que no tenía planeado utilizar. Por ejemplo, efectuar análisis de un rubro específico de gastos a solicitud de la administración.

6.3.2. *Forma y Contenido del Informe.*

Los asuntos que el auditor considera condiciones reportables o que son el resultado de un acuerdo con el cliente, los debe informar preferentemente por escrito. Si la información se comunica en forma verbal, el

auditor deberá documentarla en memorándum o notas adecuadas en los papeles de trabajo.

En este tipo de informes se debe indicar que la comunicación es exclusivamente para conocimiento y uso del consejo de administración, gerencia, propietario o quienes hayan contratado al auditor. Cuando existen requerimientos de autoridades gubernamentales para que se les proporcione tal información, se tendrá que hacer referencia de tal autoridad.

El contenido del informe de condiciones reportables debe incluir lo siguiente:

- a) Indicar que el propósito de la auditoría, fue emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros y no proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.
- b) Incluir la definición "condiciones reportables".
- c) Indicar las restricciones para la distribución del informe (para uso exclusivo de la gerencia, consejo de administración, etc.).

A continuación se presenta un ejemplo de un informe abarcando los requerimientos mencionados:

En la planeación y ejecución de nuestra auditoría de los estados financieros de la Empresa ABC, S. A., por el año terminado el 30 de junio de 1993, evaluamos la estructura del control interno, para determinar nuestros procedimientos de auditoría con el propósito de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los

estados financieros y no para proporcionar seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno. Sin embargo, notamos ciertos asuntos en relación a su funcionamiento, que consideramos deben ser incluidos en este informe para estar de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los asuntos que nos llaman la atención y que están relacionados con deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad par registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las aseveraciones de la gerencia en los estados financieros, se mencionan en los párrafos siguientes.

Este informe es únicamente para conocimiento y uso del consejo de administración de la Empresa ABC, S. A.

6.3.3. Ejemplos de Posibles Condiciones Reportables.

A continuación se presentan algunos ejemplos de "condiciones reportables", la cuales se muestran agrupadas en base a la categoría de la condición.

Deficiencias en el Diseño de la Estructura del Control Interno.

- a) Diseño inadecuado de la estructura del control interno;
- b) No existe una adecuada segregación de funciones de acuerdo con objetivos de control;
- c) Ausencia de revisiones y/o aprobación de transacciones, registros contables o reportes;
- d) Procedimientos inadecuados para la observación y aplicación correcta de los principios de contabilidad generalmente aceptados;
- e) Falta de controles adecuados para la protección de

activos;

- f) Deficiencias del sistema para suministrar información completa y correcta, en relación con los objetivos y actuales necesidades de la entidad.

Fallas en la Operación de la Estructura del Control Interno.

- a) Existencia de fallas de controles, los cuales fueron implementados para la prevención y detección de omisiones en la información contable.
- b) Existencia de fallas en la estructura de control para suministrar información completa, correcta y en forma consistente, debido a omisiones en la aplicación de procedimientos de control.
- c) Existencia de fallas en la salvaguarda de activos, de pérdidas, daños o subvaluaciones.
- d) Existencia de violación intencional de la estructura de control interno, por altos ~~funcionarios~~ de la empresa, perjudicando los objetivos para los cuales fue implementado el control, y por lo tanto, afectando negativamente a la empresa.
- e) Existencia de fallas en la ejecución de funciones que son parte de la estructura de control interno, por ejemplo: omisión de conciliaciones bancarias o

elaboradas inoportunamente.

- f) Existencia de irregularidades, tanto de empleados, como de la gerencia.
- g) Existencia de personal no calificado para efectuar las funciones diseñadas en la estructura de control.

Cuando se informan este tipo de situaciones, es necesario indicar el origen de cada una de éstas, las consecuencias que tiene para la empresa la existencia de condiciones reportables y la sugerencia de parte del auditor de como se pueden corregir.

Una debilidad importante representa una situación que debe ser informada, en la cual el diseño u operación de uno o más elementos de la estructura del control interno, no reduce a un nivel relativamente bajo el riesgo que existan errores o irregularidades en cantidades que pueden ser importantes, en relación con los estados financieros que están siendo auditados, que pueden ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados de la entidad en el curso normal de su trabajo.

En nuestro medio, en el que existe un número significativo de empresas pequeñas y medianas, que contratan los servicios del auditor independiente como órgano de control, el informe de condiciones

reportables es de gran importancia, debido a que permite a los empresarios conocer como está funcionando la estructura de control interno contable, y si bien es cierto, que no es la detección de condiciones reportables el objetivo de una auditoría de estados financieros, es común que el auditor detecte estas condiciones al efectuar su examen de las cifras, por lo que normalmente está en posibilidades de proporcionar este servicio a su cliente, informando las omisiones o debilidades importantes en la estructura de control así también sus comentarios y consejos de como pueden corregirse.

CAPITULO VII

**OTROS CAMPOS DE ACTUACION PROFESIONAL DEL
AUDITOR INDEPENDIENTE****7.1. Consultoría.**

Anteriormente los servicios del Contador Público y Auditor se limitaban al examen de los Estados Financieros; pero el medio cambiante en el cual se desenvuelve, la evolución de la economía y los cambios ocurridos en las empresas, han requerido otro tipo de servicios, encaminados a planear, organizar, dirigir y controlar las operaciones de una entidad.

Actualmente es el Contador Público y Auditor, el profesional idóneo para prestar, adicionalmente a la auditoría de estados financieros, sus servicios de asesoría administrativa, la cual se conoce en la actualidad como Consultoría en Administración de Empresas. Se dice que es el profesional idóneo debido a su experiencia en un sin número de negocios, las cuales van enriqueciendo sus conocimientos permitiéndole tener una visión amplia de los problemas de una empresa, la forma en la que pueden afectarla y la solución más práctica de acuerdo a las posibilidades de la empresa.

7.1.1. Definición.

La Consultoría Administrativa es aquella función que proporciona asistencia técnica y asesoría, cuyo principal objetivo es ayudar al cliente a mejorar el uso de sus capacidades y recursos, con la finalidad de alcanzar sus objetivos.

El servicio de consultoría en términos generales incluye lo siguiente:

- Asesoramiento a la administración en las fases de planeación, organización, dirección y control;
- Hacer estudios especiales de áreas específicas en las empresas, preparar recomendaciones, sugerir planes y programas y supervisar la implementación de las recomendaciones;
- Efectuar estudios y sugerencias relacionadas con las formas para mejorar las políticas, sistemas, métodos y relaciones en la organización de la empresa;
- Implementar nuevas ideas, conceptos y métodos a la administración.

7.1.2. Origen de los Servicios de Consultoría en Administración.

Anteriormente el Contador y Tenedor de Libros era conocido por su dedicación y estética en la operatoria de los libros de contabilidad, limitándose a registrar las transacciones efectuadas por la entidad. Esta

actividad sufrió un cambio importante al surgir la necesidad por parte de los empresarios de un Dictamen de los Estados Financieros, para lo cual fue necesaria la Auditoría.

La evolución y el crecimiento de los negocios, después de la segunda guerra mundial, requirieron la atención del Contador Público, quien empezó a prestarle a sus clientes el Servicio de Consultoría.

Las sesiones de trabajo, originadas por la presentación del informe de la auditoría de estados financieros entre el auditor externo y su cliente, originaron dudas y consultas las cuales fueron incluidas dentro de los honorarios de la auditoría contratada de estados financieros.

Posteriormente cuando estas consultas fueron más frecuentes y cada vez más profundas los Contadores Públicos y Auditores notaron que para responderlas satisfactoriamente se requería mayor inversión de recursos humanos y físicos, empezaron a facturar estos servicios como un trabajo independiente a la tradicional auditoría de estados financieros.

En la época actual, los honorarios del Contador Público y Auditor se facturan e identifican claramente, debido a que previo al inicio del trabajo se elabora una propuesta en la cual el auditor define claramente el servicio que se compromete a prestar al cliente y el

costo de este servicio. Existen firmas u oficinas de auditores que están departamentalizadas por el área de servicio que prestan. Por ejemplo: contabilidad, auditoría, consultoría, impuestos, etc. Esta departamentalización les ha permitido prestar su servicio en forma eficiente.

7.1.3. *Capacidad del Contador Público y Auditor para Prestar Servicios de Consultoría.*

Es evidente la evolución que ha sufrido la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, lo cual se ha originado por la relación existente entre la Contabilidad y las técnicas afines a ésta, entre las que se pueden mencionar la auditoría, estadística, finanzas, procesamiento de datos, aspectos legales, etc., éstas constituyen disciplinas necesarias para la administración moderna y forman parte integral del campo profesional del Contador Público y Auditor. El auge económico de los negocios ha originado el interés por parte de los empresarios por la consultoría en Administración de Empresas, esto se debe a lo complejo que resulta en la actualidad ejercer la función de la Administración, lo cual implica reunir los recursos humanos y económicos, convinarlos eficientemente para llevar a cabo las actividades de compra, producción, venta y administración con la finalidad de alcanzar los objetivos establecidos por la administración.

Se ha discutido si le compete al Contador Público y Auditor el servicio de Consultoría en Administración de Empresas; al respecto el Instituto Americano de Contadores Públicos establece que todos los servicios que comúnmente desempeñan los Contadores Públicos son servicios administrativos y por lo tanto, la pregunta de si los Contadores Públicos deben prestar, o no, servicios administrativos es inadecuada, debido a que todo lo que hacen los Contadores Públicos, son servicios administrativos. El único problema es si deben los Contadores Públicos hacer un esfuerzo consistente para ampliar sus servicios a la Administración, y si es así, cómo y en qué áreas deben hacerlo.

Indiscutiblemente el Contador Público se encuentra en la mejor posición para prestarle este servicio a las empresas, ya que su trabajo como auditor externo le ha permitido acumular la experiencia y el conocimiento técnico necesario para comprender los problemas de sus clientes y sugerirle soluciones prácticas que le permitan superar estos problemas.

7.1.4. *Servicios de Consultoría que Pueden Prestar los Contadores Públicos y Auditores.*

Entre las áreas más relevantes dentro de la Administración de Empresas están:

- Investigación y Desarrollo;

- Producción;
- Distribución;
- Finanzas y Control.

Es innegable el hecho que es en el Area de Finanzas y Control donde el Contador Público y Auditor tiene mayores conocimientos, la cual podría decirse que es su especialidad. Sin embargo, el Auditor puede prestar sus servicios en forma eficiente en otras funciones de la Administración. A continuación se muestra un listado con los servicios que vienen proporcionando actualmente, basándose en su preparación académica y su experiencia.

- **FINANZAS Y CONTROL.**

- Organización y sistematización contable;
- Implementación de la estructura de control interno;
- Diseño e implementación de sistemas de costos;
- Elaboración de presupuestos;
- Diseño de programas y procedimientos de auditoría interna;
- Diseño e implementación de procedimientos aplicables a un departamento de Créditos y Cobranzas;

- Estudio de Inversiones en la compra y participación de otras empresas;
 - Financiamiento a largo plazo;
 - Financiamiento en la adquisición de Activos Fijos;
 - Procesamiento de Datos.
-
- **PERSONAL.**
 - Capacitación y desarrollo para ejecutivos;
 - Evaluación de puestos;
 - Plan de incentivos;
 - Realización de encuestas de remuneraciones, sueldos, salarios y beneficios adicionales a los legales.
-
- **PRODUCCION.**
 - Control de producción e inventarios;
 - Ayuda en el desarrollo de estándares de producción;
 - Planeación y programación de la producción;
 - Diseño e implementación de sistemas para el control de calidad;
 - Diseño e implementación de sistemas para la obtención de información y estadísticas del área de producción;
 - Estudios para definir la localización de

plantas y bodegas.

- **MERCADEO Y DISTRIBUCION.**

- Investigación de mercados;
- Organización y administración de los departamentos de Mercadeo y Distribución;
- Análisis de la contribución a la ganancia por productos, líneas y territorio;
- Estudios para la fijación de cuotas de ventas y precios de ventas;
- Estudio para la fijación de incentivos a vendedores.

- **ASPECTOS GENERALES.**

- Administración de oficina;
- Auditoría administrativa;
- Administración de empresas por intervenciones judiciales o por ausencia temporal de los propietarios;
- ~~Expertajes en litigios judiciales.~~

7.1.5. Preparación Necesaria.

Como se comentó anteriormente, el área de Finanzas y Control constituye el campo de acción de una gran parte de Contadores Públicos y Auditores. Esto se debe a que su formación académica incluye cursos de Contabilidad,

Auditoría, Matemáticas Financieras y Estadística, entre otros, los cuales le proveen una base teórica sólida, la cual se enriquece con la práctica al ejercer un trabajo. Sin embargo, la experiencia práctica varía en relación a los puestos en los que se desempeña el Contador. Por ejemplo: es bastante común que profundice en conocimientos el Contador que inicia su formación desde un puesto de Auxiliar de Contabilidad, hasta desempeñar el cargo de Gerente Financiero en una institución financiera.

Lógicamente el conocimiento de este profesional en el sector financiero no puede compararse con el de otro cuya experiencia se basa en la implementación de Sistemas de Costos; porque aunque ambos tengan la misma base teórica, el conocimiento de cada uno se ha enriquecido con la experiencia en áreas diferentes.

Es conveniente que el Auditor defina un campo específico dentro de las actividades que incluye su profesión, con la finalidad de profundizar conocimientos, lo cual le permitirá prestar sus servicios en forma eficiente.

El estudio y conocimiento de áreas específicas puede ser de diversas formas. Entre los cuales están:

- Textos y revistas;
- Conferencias;
- Seminarios;

- Cursos de capacitación.

Los textos técnicos, las revistas especializadas constituyen una fuente para que los profesionales consulten algunos problemas o recuerden conocimientos ya olvidados y se mantengan al día en cuanto a nuevas técnicas y procedimientos. Además los textos y revistas tienen la ventaja de que cada quien estudia en ellas lo que más le interesa y en el momento que más le conviene. También es conveniente que el profesional asista a conferencias, seminarios, cursos de capacitación periódicamente, con la finalidad de mantenerse actualizado acerca de nuevas técnicas o procedimientos, lo cual redundará en mejorar la calidad del servicio que presta a su cliente.

Cuando el Auditor está analizando el funcionamiento de un sistema o un ciclo de operaciones, para medir su eficiencia, en base a notas o por medio de gráficas, puede omitir u obviar operaciones. Cuando se está midiendo la eficiencia de un sistema, todo el enfoque se hace sobre simplificación de tareas, para reducir los costos, lo cual es muchas veces perjudicial para el control interno y por otra parte cuando se quiere establecer una estructura de control interno el enfoque que se le da a los procedimientos a seguirse crean a veces complicaciones innecesarias y costosas para la

Empresa. Para poder resolver con éxito un trabajo de Consultoría el Contador Público y Auditor deberá tener preparación en técnicas de Ingeniería Industrial enfocadas directamente al trabajo de sistemas contables y procedimientos de trámite de operaciones, con lo cual no sólo le será más fácil analizar un sistema a través de gráficas, diagramas, esquemas, etc., sino que le permitirá medir la eficiencia en trabajos de oficina sin perjudicar el control interno.

7.1.6. Extensión de los Servicios de Consultoría.

Es conveniente definir, al momento de solicitar los servicios al Contador Público y Auditor, cuál es la responsabilidad del profesional que actúa como consultor, con el propósito de establecer cuál será el producto final del trabajo de consultoría, para evitar malos entendidos con el cliente.

Hay empresarios que solicitan servicios de Consultoría en Administración de Empresas, pensando que de esta forma quedarán resueltos automáticamente todos sus problemas. En este sentido el Contador Público, como profesional responsable, deberá discutir con su cliente la extensión del trabajo a realizar, pues la Consultoría es una actividad que consiste en opinar, aconsejar o sugerir las posibles soluciones para un problema, pero definitivamente la responsabilidad de la

decisión y por consiguiente del éxito o fracaso que se obtenga, corresponderá exclusivamente a la administración.

El Contador Público en su concepto de consultor no podrá asegurar los resultados que se obtendrán como consecuencia de un trabajo de consultoría y las razones para ello son obvias: El Contador Público puede evaluar las ventajas de sustituir un procedimiento por otro más funcional, en base a la información que le proporcionen en la empresa, sin embargo, no se le puede culpar del éxito o fracaso del cambio si no es el encargado de ejecutarlo.

La prestación de los servicios de Consultoría, está estrechamente relacionada con los siguientes factores:

- Ética profesional del Contador Público y Auditor como consultor de empresas;
- Competencia del Contador Público y Auditor para prestar servicios de Consultoría;
- Divulgación y promoción de los servicios de Consultoría;
- Asociación del Contador Público y Auditor con otros profesionales.

7.1.6.1. *Ética Profesional del Contador Público y Auditor como Consultor de Empresas.*

La independencia es una norma de ética profesional a la vez que una norma de auditoría generalmente aceptada.

En repetidas ocasiones se ha discutido: Cómo puede el Contador Público y Auditor ser consultor y auditor a la vez de un mismo cliente, sin afectar su independencia? La prestación de servicios de Consultoría en Administración no representa la pérdida de la Independencia del Contador Público y Auditor, ya que éste se limita a recomendar procedimientos, sistemas o guías de acción para resolver determinado problema, mientras que la toma de decisiones y por consiguiente, la responsabilidad de las mismas recae en la administración de la empresa, tal y como se indicó al principio de este capítulo.

Al actuar como consultor, como en todos sus actos profesionales, el Contador Público y Auditor debe sujetarse al Código de Etica Profesional, observando las normas relativas al trabajo, normas personales y normas de actuación profesional en términos generales, para garantizar la integridad en el cumplimiento de un servicio profesional a su cliente.

7.1.6.2. Competencia del Contador Público y Auditor para Prestar Servicios de Consultoría.

La Consultoría no se considera una profesión, sino una actividad particular que puede ejercer cualquier profesional, siempre y cuando posea la competencia para dar el servicio.

La competencia de un Contador Público y Auditor es la

preparación, capacidad y experiencia que posea para realizar su trabajo.

El Contador Público y Auditor que ofrece servicios de Consultoría, está haciendo una declaración pública, mediante la cual manifiesta estar capacitado para desempeñar esta actividad. Es por eso que al igual que cualquier otro profesional, el Contador Público al prestar sus servicios debe contar con la suficiente capacidad técnica requerida; pues de lo contrario no estará cumpliendo las normas éticas referidas y posiblemente quedaría sensible a las críticas, tanto de su profesión como de los usuarios de sus servicios.

7.1.6.3. Divulgación y Promoción de los Servicios de Consultoría.

La Consultoría en Administración de Empresas es un servicio difícil de prestar y de vender, por lo menos en nuestro país, ya que en otros países como en México y los Estados Unidos de Norteamérica se han logrado grandes avances.

La Consultoría es un servicio muy antiguo que ha ocurrido a cargo de cualquier profesional e incluso de no profesionales que han proporcionado en forma empírica sus consejos a los empresarios. Pero ahora, que nos referimos a la Consultoría Profesional es decir, a la actividad claramente identificada que se vale de técnicas y procedimientos específicos, vemos en

realidad que la Consultoría Administrativa es un servicio profesional relativamente nuevo en nuestro medio.

En este sentido es conveniente efectuar un análisis de costos beneficios, por parte de la Gerencia, para determinar si la empresa va a obtener un retorno como consecuencia de un servicio de consultoría.

La Consultoría en Administración de Empresas es un servicio que cada día está teniendo más aceptación entre los empresarios, lo cual requiere de profesionales competentes y capaces de atender adecuadamente las constantes demandas de la administración.

La promoción de los servicios de Consultoría es necesaria, pero la misma debe ser enfocada en forma ética. La manera de lograrlo es a través de nuestros organismos profesionales. Los Contadores Públicos deben publicar artículos en revistas técnicas y organizar cursos breves, conferencias y mesas redondas enfocadas hacia el hombre de negocios, para que éste sepa a quién acudir cuando tenga un problema de esa naturaleza.

7.1.6.4. Asociaciones de Contadores Públicos con Otros Profesionales para Brindar Servicios de Consultoría.

En Guatemala la mayoría de los negocios son de tipo

medio o pequeño y es en éstos en donde el Contador Público y Auditor puede ser de gran utilidad y constituirse en consultor, no sólo de los aspectos contables sino en todos los demás, basado en lo que ya hemos dicho, experiencia y capacitación.

Sin embargo, también es un hecho que la ampliación del campo de actuación profesional del Contador Público y Auditor y la gran variedad de problemas más que confrontan las empresas, hace cada día más necesaria la colaboración del primero con otros profesionales en las distintas actividades de las empresas, para resolver eficientemente los problemas que presenten aspectos muy diversos, pero íntimamente ligados.

Esta colaboración puede obtenerse básicamente mediante tres formas:

1. Por medio de la contratación de los servicios de otros profesionales para que trabajen bajo sus órdenes;
2. Formar asociaciones con dichos profesionales;
3. Solicitar la cooperación de profesionales ajenos a la firma de Contadores Públicos.

En algunas firmas de auditores están divididos por departamentos los diferentes servicios que presta al público con la finalidad de lograr la especialización en el desarrollo del trabajo y proporcionar mejor

servicio al cliente.

En los párrafos siguientes se mencionan ciertos aspectos que deben tomarse en cuenta para organizar un Departamento de Consultoría de Administración de Empresas.

7.1.7. *Selección de Personal.*

El éxito de un programa de esta naturaleza requiere de la selección adecuada del personal que realizará el trabajo y de un plan eficiente que permita capacitar y desarrollar a ese personal.

El primer problema en la selección de personal será asignar al socio responsable del Departamento de Consultoría Administrativa. Inicialmente todos los socios tendrán que contribuir dedicando parte de su tiempo, esfuerzos y concentración en este campo, pero posteriormente como en todo programa de desarrollo, investigación e introducción de nuevos productos, alguien deberá ser el responsable de sacar adelante el programa, que bien podría ser cualquier otro miembro de la firma y no necesariamente un socio. Aún cuando, en una firma pequeña de Contadores Públicos y Auditores, no sea necesario crear un departamento de Consultoría Administrativa, el éxito de un programa de esta naturaleza, dependerá de la selección del personal que va a dirigir y desarrollar este tipo de responsabilidad.

Se considera que para llevar a cabo un plan de capacitación fuera del trabajo, se deberán tomar en cuenta los siguientes elementos:

- Los tipos de servicios que se prestan con más frecuencia y para los que se requiere de colaboradores;
- La escolaridad del personal y su especialización;
- La experiencia del personal y los campos o áreas a los que se refiere su experiencia;
- Los intereses particulares de cada una de las personas para lograr una mayor especialización;
- El convencimiento de la necesidad de darles capacitación;
- La preparación y puesta en práctica de un plan de capacitación para el personal.

Considerando los elementos anteriores y con una adecuada y propia fijación de objetivos, el Contador Público y Auditor estará en condiciones de realizar un plan de capacitación que sea adecuado a sus necesidades y a las de su personal.

Un plan de capacitación deberá cubrir como mínimo los siguientes requisitos:

- **CLASIFICACION DE PERSONAL.**

Es conveniente que los participantes sean clasificados, para reunirlos en grupos de capacidad homogénea, para evitar estar hablando de temas muy elementales o muy elevados, según sea el caso, con lo cual se estará perjudicando el progreso de la capacitación, además de no mantener el nivel del mismo.

- **SEMINARIOS O MESAS REDONDAS.**

Deberá seleccionarse los temas de acuerdo con su importancia, los cuales serán, de preferencia, preparados y expuestos por el mismo personal, con lo cual se logrará que el personal investigue por su propia cuenta y que tenga confianza de exponer sus puntos de vista ante el público.

- **REVISTAS TECNICAS.**

La publicación en revistas técnicas es un excelente medio de divulgación de los servicios de consultoría y al igual que en los seminarios o mesas redondas el personal podrá escribir artículos para las revistas, lo que también requerirá de una investigación previa de su parte.

- ***ASISTENCIA A SEMINARIOS Y CONFERENCIAS.***

Como medio de mantener más el interés del personal en su capacitación deberán asistir a los seminarios y conferencias, no sólo como observadores, sino que, si las circunstancias lo permiten, como ponentes en estas actividades.

- ***CURSOS ESPECIALIZADOS.***

En la actualidad hay diversas instituciones y organismos que imparten cursos especializados, de las diferentes áreas de la administración por lo cual hay que procurar la asistencia del personal a estos cursos.

- ***BIBLIOGRAFIA.***

Es muy conveniente contar con una bibliografía especializada, para poder estudiar o consultar sobre los temas de mayor interés para el personal.

7.1.8. *Utilización de Especialistas.*

El campo de la consultoría de empresas da participación a diferentes profesionales que se especializan en las distintas áreas, por ejemplo:

- **Finanzas y Control:** a Contadores Públicos y Auditores, Administradores de Empresas, Economistas e Ingenieros en sistemas.

- **Personal:** A Psicólogos y Administradores de Empresas.
- **Producción:** Ingenieros Industriales, etc.

La empresa moderna, según se desarrolla, utiliza cada vez más, diferentes clases de profesionales especialistas, lo que trae como consecuencia que si el Contador Público desea prestar servicios de consultoría en Administración de Empresas, deberá contar con la colaboración de dichos profesionales para el éxito de su trabajo.

El Contador Público y Auditor podrá auxiliarse de estos profesionales ya sea contratándolos a tiempo completo, a medio tiempo o bien en forma ocasional. Las desventajas que presentan las dos últimas alternativas es que contribuyen con frecuencia a honorarios más altos de lo que sería necesario si el trabajo fuera ejecutado por personal permanente, además de que existe siempre el problema de la disponibilidad para la continuidad en los trabajos con el mismo cliente y sobre todo el seguimiento de los trabajos que se desempeñan para el cliente hasta que estos sean terminados.

7.1.9. Características Principales del Personal de Consultoría.

El personal de un departamento de Consultoría deberá reunir ciertas características o habilidades personales

para poder realizar los trabajos de Consultoría en forma eficiente, estas características son:

- Desarrollar actividades de investigación orientadas a resolver problemas específicos de las empresas;
- Tener capacidad de comunicación;
- Ser capaz y asesorar;
- Atender y supervisar varios problemas simultáneamente;
- Tener facilidad para el manejo de las relaciones humanas. La implantación de las recomendaciones del consultor depende en forma importante de su habilidad de trato con el personal de los clientes;
- Integridad es un término abstracto que describe un número de atributos bajo varios títulos tales como: moral, ética, justicia, etc.;
- Objetividad: habilidad para conocer y presentar los hechos en forma objetiva;
- Madurez y desarrollo mental, que le permite observar y relacionar los hechos en forma ordenada y lógica y que le proporcione los elementos necesarios para:
 - Obtener hechos de información relevante del problema a resolver;
 - Distinguir entre información relevante e

irrelevante:

- Distinguir problemas similares a los que se haya enfrentado con anterioridad;
- Desarrollar soluciones a los problemas;
- Tener imaginación y creatividad;
- Tener una mente flexible y ser capaz de resolver situaciones imprevistas;
- Visualizar alternativas de soluciones.

7.2. Asesoría Fiscal.

En la actualidad todas las empresas están obligadas a cumplir con los aspectos fiscales vigentes en el país, sin embargo, el ordenamiento jurídico que rige los negocios, específicamente el sistema tributario se ha vuelto tan complejo que la mayoría de las transacciones que efectúa la empresa está sujeta al cumplimiento de disposiciones fiscales.

Algunos directores de empresas han pretendido resolver por sí solos sus dudas o problemas relacionados con los aspectos fiscales, lo cual ha originado en la mayoría de casos incumplimiento u omisión de impuestos y en otros casos falta de aprovechamiento de beneficios fiscales o aplicación errónea de la Ley; debido a la falta de conocimientos o experiencia en la materia.

Realmente cumplir adecuadamente con los impuestos establecidos por las diferentes leyes que rigen nuestro

país, resulta ser complicado, considerando la diversidad de leyes vigentes, por ejemplo: existe un impuesto que grava: las ventas, la ganancia obtenida durante el ejercicio contable, la importación de mercancías, cuotas patronales sobre sueldos pagados, la utilización de frecuencias de radio, la propiedad inmueble, las herencias, etc., adicionalmente el empresario debe retener impuestos al efectuar pagos a terceras personas, se paga impuestos para constituir un negocio, debe efectuarse ciertos trámites para liquidarlo, existen plazos límites para el pago de los diversos impuestos, en diferentes fechas, ante instituciones diferentes; los aspectos mencionados anteriormente permiten comprender el por qué de los errores u omisiones en la aplicación de la ley, de parte de los directores de las empresas. En base a lo expuesto, una administración eficiente pretende organizar la estructura operativa de la empresa dentro del marco legal que le permita desenvolverse en forma eficiente, con la certeza que está cumpliendo adecuadamente con los impuestos y con los intereses de los inversionistas.

La diversidad, complejidad y dinámica de los aspectos fiscales requiere que las empresas demanden la asesoría de profesionales expertos en la materia. Es indiscutible que los Abogados y los Contadores Públicos

son los profesionales idóneos para prestar este servicio, en algunos casos podrán trabajar independientemente y en otros en forma coordinada para prestar un servicio satisfactorio al cliente.

7.2.1. Servicios que debe abarcar la Asesoría Fiscal.

Para que el Contador Público y Auditor pueda contribuir al desarrollo de las empresas, mediante una asesoría fiscal eficiente, debe analizar, verificar el cumplimiento y de ser necesario plantear sugerencias, sobre los aspectos fiscales que afectan a las empresas, los cuales se pueden aplicar para negocios en proceso de constitución, negocios en marcha o en proceso de liquidación. A manera de ejemplo mencionamos las siguientes:

- **CONSTITUCION DE EMPRESAS.**

- Analizar con el cliente qué tipo de sociedad conviene constituir, considerando si se trata de dos o más personas o de una empresa individual;
- Las condiciones en las cuales es conveniente redactar la escritura de constitución en lo relacionado con la forma de repartición de utilidades, el período contable de la empresa, representante legal, forma de

liquidación del negocio, etc.

- Trámite de la empresa ante las autoridades fiscales, hasta quedar legalmente inscrito en los diferentes regímenes impositivos.

- **NEGOCIO EN MARCHA.**

- Cumplimiento de la empresa en aspectos fiscales, por ejemplo: pago del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Inmuebles, Cuota Anual de Sociedades, etc.
- Utilización de parte de la empresa, de los incentivos fiscales, en forma adecuada. Por ejemplo: Ley de Incentivos Fiscales a los Medios de Comunicación, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.
- Pago en forma oportuna de los diferentes impuestos.
- Asesoría en caso de reparos originados por auditorías practicadas de parte de las autoridades fiscales, asesoría en la evacuación de audiencias y presentación de recursos administrativos si fuere necesario.
- Análisis de la conveniencia o inconveniencia, desde el punto de vista financiero, de

efectuar determinadas transacciones, por el impacto que pueda tener en las finanzas de la empresa. Por ejemplo, analizar la conveniencia para la empresa de pagar el Impuesto Extraordinario o invertir en Bonos del Tesoro Emergencia 1991 y negociarlos en el sistema bancario con una tasa de descuento o bien conservar la inversión.

- Trámites para rebajas y exoneración de multas.
 - Capacitación al personal del cliente en el cumplimiento de aspectos fiscales; principalmente cuando hay reformas o modificaciones en las leyes.
 - Sistemas contables, que además de proporcionar información financiera se adapten a los requerimientos establecidos por la ley.
 - Análisis de contratos celebrados por el cliente con terceras personas.
- ***NEGOCIO EN PROCESO DE LIQUIDACION.***
- Notificación a las diferentes entidades del cierre de operaciones de la empresa, en el tiempo establecido por la ley.
 - Liquidación del personal de acuerdo a la

legislación laboral.

- Trámites ante las autoridades fiscales, hasta liquidar el negocio.

7.2.2. *Responsabilidad del Contador Público y Auditor Independiente Como Asesor Fiscal.*

Es importante aclarar que el responsable del cumplimiento de los aspectos fiscales, es la Administración de la empresa. Esto es así debido a que el Contador Público y Auditor, en su calidad de asesor fiscal, puede recomendar por ejemplo el pago de una obligación en materia fiscal, pero es la Administración quien tiene la última palabra de si se paga o nó. Sin embargo, el auditor independiente, en calidad de asesor fiscal, tiene la obligación de planificar y ejecutar su trabajo en forma adecuada, tal y como lo requieren las normas de auditoría generalmente aceptadas, así también de informar al cliente, en forma oportuna el resultado de su trabajo. Es conveniente aclarar que el hecho de que un cliente haya sido asesorado por un auditor independiente, no significa que la totalidad de las operaciones van a estar documentadas correctamente y que por lo tanto la empresa no tiene ninguna contingencia fiscal, ya que como se comentó anteriormente, el auditor puede sugerir la forma de cumplir con determinado impuesto, sin que su recomendación sea aprobada por la Administración.

7.3. *Adquisición de Empresas.*

Entre los servicios que presta el Contador Público y Auditor Independiente, está la asesoría en la adquisición de empresas. Existen casos en los cuales un cliente desea adquirir un negocio, en el cual tiene conocimiento y experiencia, pero necesita el consejo de un experto que le ayude a evaluar si es justo el precio que el vendedor le asigna a la empresa, si los activos y pasivos están registrados razonablemente, etc.

La experiencia del auditor en diferentes empresas en calidad de auditor externo, como consultor en administración de empresas, o como asesor fiscal le dan una visión amplia que le permite asesorar a su cliente de la conveniencia o no de adquirir una empresa. Los estados financieros de una empresa pueden reflejar una situación ventajosa la cual puede ser transitoria por la omisión premeditada o involuntaria de información, situaciones como las mencionadas anteriormente son las que requieren los servicios del auditor.

Normalmente el empresario conoce el manejo de la empresa que pretende adquirir, pero requiere el conocimiento del auditor para efectuar un examen detallado de los estados financieros de la empresa, con el consentimiento del vendedor. A continuación se presenta un detalle de ciertos aspectos que debe

considerar el auditor para el efecto. Sin embargo, se hace la aclaración que dependiendo de la materialidad de las cifras, así será el enfoque del examen.

Cuentas por Cobrar:

Verificar que las cuentas por cobrar representen derechos a favor de la empresa y la recuperabilidad de las mismas.

Inventarios:

Comprobar la existencia de los inventarios, evaluar su estado y examinar los documentos que respaldan la propiedad de los mismos.

Activos Fijos:

Verificar la existencia física de los mismos, estado actual, examinar los documentos que respaldan la propiedad y su valor en libros.

Obligaciones:

Examinar las obligaciones contraídas por la empresa, si son préstamos bancarios examinar los contratos de préstamo para determinar si existen activos pignoralados o hipotecados, si se ha cumplido con el pago de las amortizaciones del Capital oportunamente y verificar si

se están reflejando correctamente en relación al vencimiento, en los estados financieros.

Ventas:

El auditor debe examinar las ventas, para comprobar si son reales o si se trata de transacciones entre compañías afiliadas, así también determinar si las ventas están registradas correctamente y el comportamiento de las mismas en relación con años anteriores.

Costos y Gastos:

Comparar estados financieros de dos o más períodos para verificar si conservan la misma tendencia los gastos, examinar detalladamente las variaciones significativas y verificar la razonabilidad de las mismas.

Margen de Ganancia:

Comparar la ganancia de la empresa con otras que se dedican a la misma actividad, para analizar su posición en el mercado y su rentabilidad.

Aspectos Fiscales:

Verificar si la empresa está constituida de acuerdo a la legislación vigente en el país, si está cumpliendo adecuadamente con las disposiciones legales. Indagar

con la Administración y con los abogados si existen litigios laborales, demandas o contingencias que puedan afectar negativamente a la entidad.

Al concluir su trabajo de campo, el auditor está en capacidad de aconsejar a su cliente para que adquiera la empresa en cuestión o se abstenga de hacerlo, las condiciones en las cuales debe redactarse la escritura de compra venta, inclusive puede aportarle ideas a su cliente de los cambios o mejoras que pueden implementarse para incrementar la productividad del negocio y de ser necesario adjuntar estados financieros proforma, para que el cliente pueda formarse una idea más clara del proyecto.

7.4. *Expertajes Judiciales.*

Desde el punto de vista jurídico, existen casos en los cuales se requiere la intervención de un experto en un proceso jurídico, ya sea a solicitud de las partes para demostrar sus alegaciones, o bien a solicitud del juez, para esclarecer situaciones que requieren del conocimiento técnico o de la opinión de un experto.

El Expertaje Judicial o Prueba Pericial, consiste en el dictamen emitido por peritos o expertos en la materia, que se rinde a solicitud de las partes o del juez, o de ambos.

Puede decirse que un expertaje judicial, constituye un medio de prueba, que emite un especialista para aclarar una situación en un proceso jurídico. De la forma en la cual el auditor puede requerir de los servicios de un especialista para efectuar un trabajo, de esta forma el auditor puede ser contratado en un proceso jurídico para actuar en calidad de especialista en la técnica contable.

Entre las características que deben poseer los peritos o expertos para actuar como tales en un proceso jurídico está:

- Deben tener conocimientos especiales en la ciencia, técnica o arte a que se refieren los hechos litigiosos, lo cual deben comprobar mediante un título que los califique como tales, o ser de reconocida honorabilidad.
- Su trabajo debe ser remunerado, sin que esto menoscabe la confianza o credibilidad de su trabajo.

La prueba pericial puede rendirse con un solo perito, cuando existe acuerdo entre las partes para efectuar su nombramiento, pero en la mayoría de casos se practica por medio de tres, que son los dos nombrados por las partes y el tercero nombrado por el juez, quien dictamina cuando los nombrados por las partes no se

ponen de acuerdo.

Los expertos pueden o no ser titulados, en el caso de no serlo deberán tener públicamente conocimientos o práctica que los acredita como expertos. El juez designará a los titulados y en su defecto a los no titulados.

El nombramiento deberá notificarse a los interesados. Cualquiera de los sujetos procesales podrá impugnar, dentro de veinticuatro horas la designación de los expertos, expresando sus razones, siendo el juez el encargado de resolver.

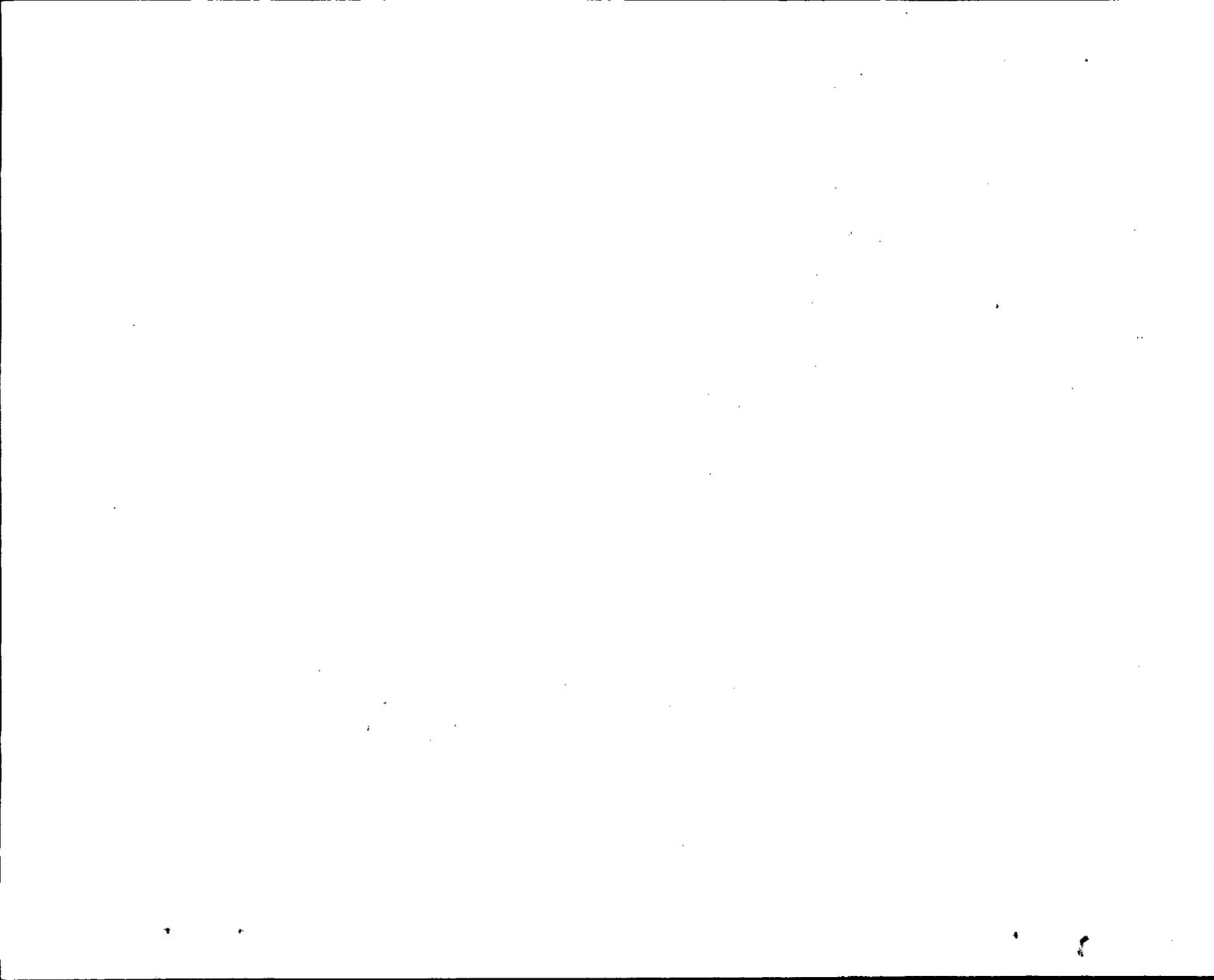
La aceptación del cargo es obligatoria, excepto en casos de impedimento lo cual debe hacerse constar al recibo de la notificación o en el término señalado en el párrafo anterior.

Existen diferentes situaciones en las cuales puede solicitarse la participación de un Contador Público y Auditor, en calidad de experto, entre las cuales se mencionan las siguientes:

- Cuando la empresa demanda a un empleado por apropiación indebida de efectivo, para lo cual la empresa solicita el testimonio del auditor externo, quien practicó arqueo de valores, en base al cual se determinó el faltante.
- En una sociedad de Capitales, en la cual cada accionista participa en un 50% en la repartición

de utilidades, uno de ellos demanda al otro accionista por apropiarse de una mayor cantidad de la Ganancia, para lo cual se requiere los servicios del Auditor Externo de la empresa en calidad de experto.

- Al practicar recuento físico de inventarios de mercaderías, en una empresa comercial, el auditor externo determina faltantes por cifras significativas, lo cual informa inmediatamente a la Administración de la Empresa, en donde se toma la decisión de demandar al Bodeguero y al Encargado de Seguridad, solicitando los servicios del auditor para comprobar esta situación.



CONCLUSIONES

1. La falta de literatura actualizada en nuestro medio dificulta el proceso de enseñanza aprendizaje de los cursos de Auditoría, lo cual origina que el estudiante recurra a adquirir fotocopias de documentos, con el riesgo que estos documentos contengan información distorsionada o desactualizada, por la informalidad de los mismos.
2. Al efectuar una auditoría de estados financieros, existen situaciones especiales, en las cuales el auditor requiere del trabajo de un especialista en determinada materia, lo cual le va a permitir expresar su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto.
3. Derivado de la incidencia del trabajo del especialista en el dictamen del auditor, este debe seleccionar cuidadosamente al mismo, considerando aspectos como su capacidad en la materia objeto de examen, prestigio o reputación en el medio y el parentesco o afinidad que el especialista pueda tener con el cliente, con la finalidad que la opinión del auditor no sea cuestionada por la participación del especialista.
4. Por la responsabilidad que conlleva el compromiso de efectuar una auditoría, el auditor sucesor debe intentar comunicarse con el auditor predecesor para

- obtener referencias del posible cliente, que le pueden ayudar a tomar la decisión de aceptar o rechazar el compromiso de efectuar la auditoría.
5. Si al efectuar su trabajo, el auditor sucesor llega a la conclusión que los estados financieros emitidos por el auditor predecesor requieren de una revisión, siempre y cuando pueda fundamentar en forma técnica esta conclusión, debe informárselo a su cliente en forma inmediata, para que se efectúe una cita en la que participen el cliente, el auditor predecesor y el auditor sucesor, con el propósito de aclarar esta situación de la mejor manera posible, en caso contrario, el auditor sucesor puede tomar la decisión de renunciar al compromiso de efectuar la auditoría, lo cual deberá aclarar en forma escrita ante el órgano que haya efectuado su contratación.
 6. Una auditoría de estados financieros no garantiza el descubrimiento de la totalidad de errores o irregularidades existentes, sin embargo, una auditoría planificada y ejecutada de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas, si está en posibilidades de detectar los errores que puedan afectar significativamente las cifras reflejadas en los estados financieros, no así las irregularidades, que en la mayoría de casos implican colusión entre dos o más personas.

7. Antes de dar por concluido el trabajo de campo, el auditor debe cerciorarse de haber efectuado los procedimientos de terminación de la auditoría, entre los cuales se incluyen revisión y evaluación de contingencias y eventos subsecuentes hasta la fecha de terminación del trabajo de campo, confirmaciones de litigios con el abogado del cliente, si lo tiene; identificación de transacciones efectuadas entre partes vinculadas, evaluar el efecto de estas transacciones en los estados financieros de la empresa que se está auditando; obtener carta de salvaguarda del cliente para cerciorarse que no hay situaciones anormales o condiciones que no fueron informadas al auditor al realizar su examen y finalmente efectuar un análisis de los estados financieros auditados, explicando cambios o variaciones significativos.
8. El auditor debe ser cuidadoso al efectuar los procedimientos de terminación del trabajo de campo, para evitar situaciones molestas después de retirarse de la empresa, como podría ser solicitar información adicional para redactar el informe, debido a papeles de trabajo mal elaborados o puntos importantes omitidos del programa de trabajo.
9. El auditor debe documentar adecuadamente la conclusión a la que ha llegado en cada área de su examen en base a los procedimientos de auditoría aplicados de las cifras

que integran los estados financieros; de manera que al concluir el trabajo de campo esté en capacidad de expresar una opinión, sustentada sobre bases técnicas, reflejando esta opinión a través del dictamen.

10. Actualmente son numerosos los casos en que los clientes recurren al Contador Público y Auditor para requerirle sus servicios en áreas diferentes a la auditoría de estados financieros, lo cual requiere que el auditor se prepare en otras áreas como por ejemplo consultoría, asesoría fiscal y expertajes judiciales para prestarle un servicio eficiente al cliente.
11. Al efectuar la auditoría de estados financieros, el auditor puede detectar desviaciones o deficiencias en el control interno existente de la empresa, denominadas Condiciones Reportables y aunque la detección de estas condiciones no constituye el objetivo principal del trabajo del auditor; este puede considerar necesaria su divulgación ante los órganos de control de la empresa, lo cual puede ser en forma inmediata, o adjuntando un informe adicional al informe de auditoría, dependiendo de la importancia de estas condiciones.

RECOMENDACIONES

1. Que el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y auditores contribuya dinámicamente en la actualización de Normas de Auditoría y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, así como en la adquisición de literatura para ponerla al acceso de los estudiantes de la carrera, por medio de su biblioteca.
2. Al adquirir el auditor el compromiso de efectuar la auditoría de estados financieros de una empresa, debe evaluar desde la fase de la planeación del trabajo, la necesidad de contratar los servicios de un especialista, lo cual deberá informar a su cliente, con la finalidad de evitar malos entendidos y obtener toda la colaboración que sea necesaria para el buen desenvolvimiento del trabajo.
3. El Auditor Independiente debe conservar buenas relaciones con sus colegas y estar dispuesto a colaborar con ellos en el sentido de proporcionar referencias de clientes en su calidad de auditor predecesor, de manera que se vea beneficiado con el cumplimiento de la Norma de Auditoría denominada Relaciones con el Auditor Predecesor, al obtener información que le permita aceptar o rechazar en forma oportuna un compromiso de trabajo ante un posible cliente. También debe estar dispuesto a aclarar

posibles dudas ante el auditor sucesor relacionadas con los estados financieros emitidos y los aspectos relacionados con el proceso de la auditoría, en su calidad de auditor predecesor.

4. Aunque el propósito de una auditoría de estados financieros no es específicamente descubrir errores e irregularidades, el auditor debe enfocar su examen de manera que le permita detectar principalmente cualquier error o irregularidad que pueda afectar significativamente las cifras reflejadas en los Estados Financieros.
5. Debe existir supervisión adecuada y oportuna del trabajo de campo efectuado por los encargados de la auditoría, desde la fase de la planeación, hasta la terminación del trabajo, de manera que previo a retirarse de las oficinas del cliente se pueda efectuar una última revisión del trabajo de campo, con la finalidad de verificar si los papeles de trabajo cumplen a cabalidad con normas y técnicas de auditoría de aceptación general.
6. Por la responsabilidad que conlleva para el auditor la emisión del dictamen, este debe ser elaborado por el encargado del trabajo y supervisado por el gerente de auditoría del despacho y posteriormente debe discutirse con el cliente, para aclarar posibles situaciones que puedan requerir que el auditor se aparte del dictamen

- limpio o estándar.
7. Que los despachos profesionales lleven a cabo programas de educación continuada y que en las universidades se impartan cursos, para la carrera de auditoría, relacionados con aspectos fiscales, laborales, consultoría, expertajes judiciales, etc., con la finalidad que el auditor esté en condiciones de prestarle un servicio eficiente a los clientes.
 8. Al informar las condiciones reportables, detectadas mediante la ejecución de la auditoría, es fundamental que el auditor aporte sus conocimientos de manera de concientizar a la administración el impacto de estas condiciones en el control interno existente y sugerir una forma práctica de cómo pueden solucionarse, lo cual constituye un servicio adicional, valioso que el auditor le proporciona al cliente.

BIBLIOGRAFIA

1. Arriaga Barrientos, Luis René
"CONSIDERACIONES SOBRE LA EVASION TRIBUTARIA EN
GUATEMALA, FORMAS DE CONTRARRESTARLA, PARTICIPACION DEL
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR"
Guatemala, Impresiones Industriales,
1982.
2. Bacon, Charles A.
"MANUAL DE AUDITORIA INTERNA" México, Uthea Grupo
Noriega Editores. 1992
3. Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de
Auditoría.
Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y
Auditores.
"NORMAS DE AUDITORIA Nos. 04, 10, 12, 17, 21, 32, 33"
Guatemala, Imprenta Junior
1987, 1989, 1990, 1992, 1993, 1994.
4. Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores
"DECLARACION SOBRE NORMAS DE AUDITORIA No. 62"
México,
S.E.
S.F.
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos
"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
México, Décima Edición, 1990.
6. Kohler, Eric L.
"DICCIONARIO PARA CONTADORES"
México, Unión Tipográfica Editorial
1982.
7. Montgomery, Robert
"AUDITORIA MONTGOMERY"
Octava Edición,
México, Editorial Limusa,
1984.

8. Santillana González, Juan Ramón
"CONOCE LAS AUDITORIAS"
México, División Editorial
1981.

9. Tenes Pellecer, Oscar Enrique
"EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE COMO CONSULTOR DE
UNA EMPRESA MANUFACTURERA"
Guatemala, Impresos Malumbres,
1982.

10. Ziegler, Kell
"AUDITORIA MODERNA"
México, Compañía Editorial Continental,
1983.