

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA

T E S I S

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POR

MARILINA MARQUEZ ORDOÑEZ

PREVIDO A CONFERIRSELE EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, abril de 1996

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

Decano: Lic. Donato Santiago Monzón
Villatoro

Secretario: Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo

Vocal 1o.: Lic. Jorge Eduardo Soto

Vocal 2o.: Lic. Josué Efraín Aguilar Torres

Vocal 3o.: Lic. Víctor Hugo Recinos Salas

Vocal 4o.: Br. Carlos Luna Rivara

Vocal 5o.: P.C. Carla Macnot Ramos

TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

Presidente: Lic. Víctor Manuel Cifuentes Rodas

Secretario: Lic. Manuel Fernando Morales García

Examinador: Lic. Luis Alberto Cifuentes De León

Examinador: Lic. Marco Antonio Ovando Cermeño

Examinador: Lic. Walter Augusto Cabrera
Hernández

Lic. Alfonso M. Lima Cruz
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
Colegiado 1627

Guatemala,
6 de junio de 1995

Licenciado
Donato Monzón Villatoro
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.

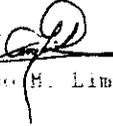
Respetable Lic. Monzón

Atendiendo la designación de que fuera objeto por parte de esa Decanatura, he asesorado y revisado el trabajo de tesis denominado "Auditoría Externa Corporativa", desarrollado por Marilina Márquez Ordoñez.

El trabajo presentado por la señorita Márquez Ordoñez, contiene lineamientos sobre la Auditoría Corporativa, lo cual me parece de importante actualidad, si tomamos en cuenta que en el ámbito nacional se ha puesto de manifiesto la existencia de varios grupos corporativos. El mismo fue realizado conforme las técnicas de investigación apropiadas y sus resultados fueron analizados y discutidos con la ponente.

Por lo anterior, me permito recomendar dicho trabajo, para su discusión en el Examen General Público que deberá sustentar la señorita Marilina Márquez Ordoñez, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor.

Atentamente,


Lic. Alfonso M. Lima Cruz



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-S"

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, SEIS DE MARZO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
SEIS.

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado
Alfonso Mardoqueo Lima Cruz, quien fuera designado
Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela
de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado:
"AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA", que para su graduación
profesional presentó la estudiante MARILINA MARQUEZ
ORDONEZ, autorizándose su impresión.-----

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO

LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



D E D I C A T O R I A

A DIOS: Porque Jehová da la sabiduría y de su boca viene el conocimiento y la inteligencia.

A MI PATRIA: Guatemala.

A MIS PADRES: Neftalí Márquez Herrera
Modesta Ordoñez de Márquez
Como una recompensa por haberme instruido para culminar mi carrera.

A MIS HERMANOS: Rosa, Rolando, Floridalma,
Neftalí, Elmer y Elvia
Por su apoyo y cariño que siempre me brindaron.

A MIS SOBRINOS: Con cariño.

A MIS AMIGOS: Lic. Hugo Hernández
Sra. Gabriela de Bonilla
Por su apoyo moral.

A MI FAMILIA: En general.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

I N D I C E

	PAGINA
INTRODUCCION	
CAPITULO I	
EMPRESA MERCANTIL	1
1. Definición General	1
2. Definición Económica	1
3. Clasificación de Empresa	1
3.1 Empresa Individual	2
3.2 Empresa en Co-Propiedad	2
3.3 Empresa en Sociedad Mercantil	2
3.4 Empresa por Contrato de Negocios en Participación	2
4. Naturaleza Jurídica	3
4.1 Teoría Atomista	3
4.2 Teoría Unitaria	3
4.3 Teoría Intermedia	3
4.4 Teoría Inmaterialista	4
5. Elementos de la Empresa	4
5.1 El Establecimiento	4
5.2 La Clientela y la Fama Mercantil	5
5.3 El Nombre Comercial y los demás Signos Distintivos de la Empresa y del Establecimiento	6
5.4 Signos Distintivos de la Empresa	6
5.4.1. Nombre Comercial	7
5.4.2 Las Marcas	8
5.4.2.1 Clases de Marcas	9
5.4.2.2 Marcas Colectivas	10
5.4.2.3 Conformación de la Marca	10
5.4.2.4 Propiedad de las Marcas	11
5.4.2.5 Extinción de la Propiedad sobre la Marca	12
5.4.3 Expresiones o Señales de Propaganda	12
6. Las Patentes	12
6.1 Definición	12
6.2 Efecto de la Patente	13
6.3 Patente Precautoria	13
6.4 Caducidad de la Patente	13
6.5 Clases de Patentes	14
6.6 Licencias de Explotación	14
7. Empresa y Corporación	14
CAPITULO II	
CONTABILIDAD	15
1. Definición	15
2. Características de la Información Contable	15

2.1	Utilidad	15
2.2	Confiabilidad	15
2.3	Oportunidad	15
2.4	Objetividad	16
2.5	Verificabilidad	16
2.6	Provisionalidad	16
3.	Estados Financieros Básicos	16
3.1	Definición	16
3.2	Clasificación	16
3.2.1	Balance General	17
3.2.1.1	Objetivos	17
3.2.1.2	Usos	17
3.2.1.3	Formas de Presentación	17
3.2.1.4	Cuerpo del Balance General	17
	a) El Activo	17
	b) El Pasivo	19
	c) EL Capital las Reservas y los Resultados	22
3.2.2	Estado de Resultados	24
3.2.2.1	Objetivos	24
3.2.2.2	Formas de Presentación	24
3.2.2.3	Cuerpo del Estado de Resultados	24
	a.1) Ingresos	26
	a.2) Egresos	26
3.2.3	Estado de Utilidades Retenidas	26
3.2.4	Estado de Flujos de Efectivo	26
3.2.4.1	Objetivos	28
3.2.4.2	Efectivo y Equivalentes de Efectivo	28
3.2.4.3	Clasificación de los Flujos de Efectivo	28
	a.1) Flujos de efectivo por actividades de OPERACION	29
	a.2) Flujos de efectivo por actividades de INVERSION	29
	a.3) Flujos de efectivo por actividades de FINANCIAMIENTO	29
3.2.4.4	Métodos de Preparación	29
	a.1) Método Directo	30
	a.2) Método Indirecto	30
3.2.4.5	Procedimiento de Elaboración del Estado de Flujos de Efectivo	30
4.	Estados Financieros Corporativos	31
5.	Estados Financieros Consolidados	31
5.1	Definición	31
5.2	Importancia de los Estados Financieros Consolidados	32

	PAGINA
5.3 Utilidad y limitación de los Estados Financieros Consolidados	32
5.4 Políticas de Consolidación	32
5.5. Métodos de Consolidación	34
5.5.1 Método del costo	34
5.5.2 Método de Participación	35
5.6 Criterios para la Aplicación del Método de Costo y el Método de Participación	36
5.7 Reglas de Formulación	37
5.8 Eliminación de Transacciones	37
5.8.1 Cuentas de Resultados	37
5.8.2 Saldos entre Compañías	37
5.8.3 Eliminación de Inversiones	37
6. Notas a los Estados Financieros	38
6.1 Definición	38
6.2 Importancia	38
6.4 Forma de Presentación	39
6.5 Divulgaciones Generales	39
6.6 Divulgaciones Específicas	40
7. Contabilidad y Coporación	40
C A P I T U L O I I I	
A U D I T O R I A	41
1. Definición	41
2. Objetivos Generales de Auditoría	42
3. Relación con el Control Interno	42
4. Clasificación de las Auditorías	42
4.1 Auditoría Independiente	43
4.2 Auditoría Interna	44
4.3 Auditoría de Estados Financieros	44
4.4 Auditoría de Cumplimiento	44
4.5 Auditoría Operacional	45
4.6 Auditoría de Rendimiento	46
5. Tipos de Auditores	46
5.1 Auditores Independientes	46
5.2 Auditores Internos	47
5.3 Auditores del Gobierno	48
6. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	49
6.1 Normas Generales	49
6.2 Normas de Ejecución del Trabajo	49
6.3 Normas del Dictamen	50
7. Proceso General de Auditoría	50
7.1 Planificación del Trabajo de Campo	51
7.2 Realización del Trabajo de Campo	51
7.3 Entrega del Informe de Auditoría	51
8. Características Profesionales del Auditor	52
9. Características Personales del Auditor	52
10. Código de ética Profesional	53
10.1 Definiciones de ética Profesional	53
10.2 Reglas de Conducta	54

10.3 Relaciones con el Cliente	54
10.4 Relaciones con los Miembros de la Profesión	54
10.5 La Publicidad	54
11. Normas de Control de Calidad	54
11.1 Independencia	55
11.2 Asignación de Personal a Distintos Trabajos	55
11.3 Consultas	55
11.4 Supervisión	56
11.5 Contratación	56
11.6 Desarrollo Profesional	56
11.7 Promoción y Ascensos	56
11.8 Aceptación y permanencia de Clientes	57
11.9 Inspección	57
12. Dictamen Sobre Estados Financieros Auditados	57
12.1 Definición	58
12.2 Estructura del Dictamen Estándar	58
12.2.1 Título	58
12.2.2 Párrafo de Introducción	58
12.2.3 Párrafo del Alcance	59
12.2.4 Párrafo de la Opinión	59
12.2.5 Nombre, Firma y Número de Colegiado	60
12.2.6 Fecha	60
13. Clases de Dictámenes	60
13.1 Sin Salvedad, Standard o Limpio	60
13.1.1 Situaciones	61
13.1.2 Consideraciones	61
13.2 Con Salvedad	62
13.3 Con Opinión Adversa o Negativa	64
13.4 Abstención de Opinión	65
14. Auditoría y Corporación	67

C A P I T U L O IV

AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA	68
1. Corporación	68
1.1 Generalidades	68
1.2 Definición	68
1.3 Aspectos Legales	69
2. Marco de Referencia	69
3. Políticas Corporativas	70
4. Objetivos de la Auditoría Corporativa	72
5. Comité de Auditoría	73
6. Auditoría Interna	74
6.1 Manual de Funciones	75
6.2 Formas de Control	77
6.2.1 Definición	77
6.2.2 Control Operativo	77
6.2.3 Verificación y Evaluación Interna	78
6.3 Programa de Auditoría Interna	78
6.3.1 Evaluación de controles básicos	79

6.3.2	Análisis de estándares	79
6.3.3	Análisis de presupuestos	79
7.	Programa de Coordinación con Auditoría Externa	79
7.1	Objetivos	80
7.2	Procedimiento	80
7.3	División de Auditoría Interna	81
8.	Presentación de Informes	81
8.1	Características	81
8.2	Estructura	82
8.2.1	Información Introductoria	82
8.2.2	Medidas Correctivas	82
8.2.3	Comentarios	82
8.3	Seguimiento	83
8.4	Control del Proceso	83
9.	Programa de Auditoría por Fases (Auditoría Externa)	83
9.1	Objetivos	84
9.2	Dictamen Financiero	85
9.3	Dictamen Previo	86
9.3.1	Seguimiento de las salvedades del Dictamen	86
9.3.2	Distribución del Dictamen	87
9.4	Dictamen Definitivo	87
9.4.1	Coordinación para el proceso de Auditoría	87
9.4.2	Obligación de las Empresas al Cierre	88
9.4.3	Informe para efectos financieros	88
10.	Procedimientos de Auditoría Externa Corporativa	89
10.1	Coordinación con Auditoría Interna	89
10.2	Control Interno	89
10.3	Seguimiento a las fallas de Control Interno	90
10.4	Distribución del Informe	90
11.	Coordinación entre Comité y Gerencia de Auditoría	91
11.1	Comité de Auditoría	91
11.2	Gerencia de Auditoría Corporativa	91
12.	Asignación de Responsabilidades	91
12.1	Grupo - Empresa	91
12.2	Empresa	92
12.3	Corporativo	92
12.4	Despacho	93
13.	Cronología	93
14.	Reportes de Tiempo y Ajustes de Tiempos Estimados	93
15.	Formas de Control	94
16.	Información para el Dictamen previo	94
17.	Auditoría Externa y Auditoría Externa Corporativa	95

C O N C L U S I O N E S

R E C O M E N D A C I O N E S

B I B L I O G R A F I A



I N T R O D U C C I O N

Entre las finalidades principales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, existe la de realizar actividades de investigación que beneficien a la sociedad guatemalteca. Dentro de este contexto, la Facultad de Ciencias Económicas instituyó la investigación y planteamiento de una tesis como un medio que permite al estudiantes próximo a graduarse, la oportunidad de realizar un estudio científico en un tema determinado y presentar las alternativas que ayuden al profesional de las Ciencias Económicas a desarrollarse en las áreas del hacer mercantil y a la vez conocer las necesidades que existen, con el objeto de plantear soluciones que coadyuven al desarrollo de la profesión y como consecuencia, al país.

El tema que se desarrolla en el presente informe se denomina "Auditoría Externa Corporativa". La investigación consistió en determinar la necesidad de la creación de métodos y sistemas para la ejecución de una auditoría externa a un grupo de empresas llamadas en la actualidad CORPORACION; además, deben crearse procedimientos que ayuden a la mejor presentación de Estados Financieros Consolidados por parte de la administración de las Empresas y el Dictamen Corporativo por parte del Contador Público y Auditor externo, para que sirva de soporte financiero ante las instituciones bancarias, acreedores, proveedores y terceras personas.

En forma resumida se da a continuación un breve detalle del contenido de los cuatro capítulos que estructuran esta investigación.

El Capítulo I contiene información general de la Definición de Empresa, Clasificación, Naturaleza Jurídica, realizando una breve descripción de los elementos que la integran, y las Patentes como parte de ésta.

En el Capítulo II se presenta la información con respecto al tema de Contabilidad, su definición, las características de la Información Contable, Los Estados Financieros, la integración general y desglose de cada uno, información sobre Estados Financieros Corporativos que tienen su base en los Estados Financieros Consolidados y las respectivas Notas a los Estados Financieros en donde se incluye toda la información complementaria.

El Capítulo III contiene toda la información con respecto a la Auditoría, definición de la misma, los objetivos, la importancia de la evaluación del Control

Interno, las diferentes clases de Auditoría que existen, los tipos de Auditores, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, el proceso general de Auditoría, las características personales y profesionales del Contador Público y Auditor, las Normas de Calidad, Los Dictámenes de Estados financieros Auditados y una breve información de las clases que existen de cada uno de ellos.

En el Capítulo IV se desarrolló el tema de " AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA " en donde se determinó el concepto de Corporación, las políticas y los objetivos de la Auditoría Corporativa, La integración y conformación de los Comités de Auditoría que son un pilar importante en la ejecución de la Auditoría Corporativa, la creación de un programa de Auditoría Interna y Externa (Auditoría por Fases) para ejecutar en conjunto la Auditoría Corporativa haciendo referencia al Dictamen Financiero Corporativo en donde exista una coordinación entre el Comité y la Gerencia de Auditoría Corporativa para delimitar las responsabilidades; presentando, finalmente, una opinión del trabajo de auditoría del conjunto de Empresas que forman la Corporación.

C A P I T U L O I
E M P R E S A M E R C A N T I L

1. DEFINICION GENERAL

Es el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con el propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios. La empresa mercantil será reputada como un bien mueble. ^{1/}

Es el conjunto de elementos materiales y valores incorpóreos cuya existencia y coordinación constituye la universalidad, característica por medio de la cual se ejerce un comercio o una industria. ^{2/}

Es una organización de factor capital y el factor trabajo, con destino a la producción de bienes o servicios a la mediación de los mismos para el mercado.

De lo anterior podemos decir, que toda empresa tiene actividades en las cuales necesita coordinar los esfuerzos humanos y materiales para lograr los objetivos pre-establecidos para una buena organización empresarial.

2. DEFINICION ECONOMICA

Desde el punto de vista económico, la empresa podría ser definida como un organismo que se propone producir para el mercado determinados bienes o servicios, con independencia financiera de otro organismo.

3. CLASIFICACION DE EMPRESA

Por la forma de organizarse éstas pueden ser:

- 3.1 Empresa Individual;
- 3.2 Empresa en Co-propiedad;
- 3.3 Empresa en Sociedad Mercantil; y
- 3.4 Empresa por Contrato de Negocios en Participación.

¹ Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Art. No. 655.

² DERECHO MERCANTIL. Joaquín R. Rodríguez. Décima Edición. Editorial Porrúa, S. A.

3.1 EMPRESA INDIVIDUAL:

Es aquella en la cual la propiedad de la empresa es de una sola persona natural o física; siendo ésta la única responsable de las transacciones y negocios que se realicen; en la mayoría de las veces el propietario es el representante, pero cuando la representación la ejerce otra persona, se debe indicar este hecho al momento de la inscripción en el Registro Mercantil para no perjudicar la relación laboral que pueda existir.

3.2 EMPRESA EN CO-PROPIEDAD:

Es aquella en donde dos personas son propietarias de una Empresa Mercantil. Además se puede decir, que la co-propiedad es pro-indivisa y debe establecerse el porcentaje de participación de cada uno, y anotar en el Registro Mercantil quiénes son los propietarios, para razonar las cédulas correspondientes.

3.3 EMPRESA EN SOCIEDAD MERCANTIL:

Es importante aclarar que es necesario inscribir en el Registro Mercantil como empresa a una Sociedad, debido a que dentro de ella pueden existir diferentes actividades y en consecuencia tener varias sucursales, debiendo quedar un registro por cada una de las empresas (sucursales) que se encuentren en cada sociedad. En nuestra legislación fiscal, no se acepta que una empresa esté dentro de otra empresa, por esa razón se crean las sucursales a las que para efecto de impuestos se consolidan en una sola declaración, es decir que tienen un único número fiscal.

Para efecto de la inscripción es necesario que se indique cuál es la forma de organización de la empresa, las que se encuentran previstas en el Código de Comercio en el artículo 10, y son las siguientes:

- 3.3.1 Sociedad Colectiva.
- 3.3.2 Sociedad en Comandita Simple.
- 3.3.3 Sociedad de Responsabilidad Limitada.
- 3.3.4 Sociedad Anónima y,
- 3.3.5 Sociedad en Comandita por Acciones.

3.4 EMPRESA POR CONTRATO DE NEGOCIOS EN PARTICIPACION:

En el Código de Comercio de Guatemala, se estipulan las características de los Contratos de

Negocios en Participación y literalmente dice: " Por el Contrato de Participación, un comerciante que se denomina gestor, se obliga a compartir con una o varias personas llamadas participantes, que le aportan bienes o servicios, las utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma". ^{2/}

Según lo estipulado en el artículo 862 del Código de Comercio, no constituye persona jurídica, por lo que no existe obligación de inscribirse; pero si las personas interesadas así lo solicitan, se deben inscribir como una Empresa individual y acompañar una fotocopia legalizada de la escritura en donde conste el Contrato en Participación y el gestor deberá hacerlo como comerciante individual.

Los Contratos de Negocios en Participación deben inscribirse en la Dirección General de Rentas Internas.

4. NATURALEZA JURIDICA

Existen alguna teorías, en las cuales se establece la naturaleza jurídica, de la Empresa la que, siendo un todo, tiene diferentes elementos y componentes que no se puede definir en forma aislada, siendo las siguientes:

4.1 TEORIA ATOMISTA:

Esta teoría indica que cada empresa tiene sus ingredientes particulares, que carecen de unidad jurídica por lo que mantienen su individualidad.

4.2 TEORIA UNITARIA:

Esta nos indica que la Empresa es una entidad, que a pesar de tener diferentes elementos particulares, debe estudiarse en su totalidad, debido a que estos elementos contribuyen a formarla.

4.3 TEORIA INTERMEDIA:

Esta teoría indica que en principio la Empresa es una unidad, pero se puede considerar en forma separada

² Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Art. No. 861.

de sus elementos; pero también es preciso indicar que al momento que la empresa no existe, dejan de existir los elementos que la conforman, según lo indicado en el artículo 662 del Código de Comercio.

4.4 TEORIA INMATERIALISTA:

Existen distinta posiciones, las cuales explican esta teoría, primero considera a la empresa como organización y una clientela asegurada, como base de los demás elementos de la empresa que están unidos en una relación de pertenencia; la apreciación de la empresa no como conjunto de cosas, sino como idea organizadora, o como protección del trabajo humano.

5. ELEMENTOS DE LA EMPRESA

Los elementos de la empresa podríamos clasificarlos como materiales, inmateriales y personales; elementos materiales como los muebles e inmuebles que se utilizan en la empresa o establecimiento; elementos inmateriales como el nombre comercial, marcas, patentes; y elementos personales como el que presta su colaboración a la empresa o sea el personal y el que obtiene de ellas las cosas o servicios que ésta proporciona o sea la clientela.

En artículo 657 del Código de Comercio, indica cuáles son los elementos de la Empresa mercantil que se deben de considerar aunque el contrato no lo estipule siendo los siguientes:

- 5.1 El Establecimiento.
- 5.2 La Clientela y la Fama mercantil.
- 5.3 El nombre comercial y los demás signos distintivos de la empresa y del establecimiento.
- 5.4 Signos distintivos de la empresa.

5.1 EL ESTABLECIMIENTO:

Definición: "El establecimiento mercantil es el asiento material de la empresa, el lugar geográfico en el que permanentemente se desenvuelven sus negocios" ⁴/. Este es uno de los elementos principales, debido a que constituye el lugar físico y el centro en donde se desarrollan las actividades u operaciones mercantiles

⁴ DERECHO MERCANTIL. Joaquín R. Rodríguez. Décima Edición. Editorial Porrúa, S. A.

de la Empresa, la cual puede tener un establecimiento principal y varios auxiliares, es decir, la sede y las sucursales.

El Código de Comercio de la República de Guatemala, Decreto 2-70, en los artículos 665, 666 y 667, encontramos todo lo relacionado al Establecimiento.

El artículo 665 indica que cualquier cambio de local del establecimiento principal o sucursales del comerciante deberá darse aviso correspondiente, publicándolo en el Diario Oficial e inscribir dicho cambio en el Registro Mercantil. Si por alguna razón, se omitiera esta publicación, los acreedores de dicha Empresa tendrán el derecho de exigir daños y perjuicios en contra de la misma, lo que implica que en automático se generan responsabilidades para la Empresa.

El artículo 666 establece que si por motivo de cambiar el local del establecimiento, se ocasionare una depreciación o disminución del mismo, en cuanto a su valor, los acreedores del comerciante tienen derecho a dar por vencidos los créditos si ésto les perjudicare sus intereses. Por último en el artículo 667 nos habla sobre la Clausura del Establecimiento, el cual indica que dará por vencido todos los pasivos que la afectaran.

5.2 LA CLIENTELA Y LA FAMA MERCANTIL:

Este elemento es considerado jurídicamente como una unidad dentro de la Empresa, entonces, podemos decir, que la clientela esta formada por todas aquellas personas individuales o jurídicas las cuales mantienen una relación comercial con la empresa. Esta clientela tiende a aumentar o disminuir dependiendo del funcionamiento y organización de la misma, al crear métodos y sistemas que coadyuven a formar un clima de estabilidad y calidad de los bienes y servicios que presten y vendan al público.

Como consecuencia de lo anterior, es que se genera la Fama Mercantil, lo que significa que ambas están íntimamente ligadas.

5.3 EL NOMBRE COMERCIAL Y LOS DEMÁS SIGNOS DISTINTIVOS DE LA EMPRESA Y DEL ESTABLECIMIENTO:

Estos dos elementos de la Empresa son muy importantes, debido a que son los que los diferencian de los demás y son exclusivos, por lo que debe tenerse el cuidado de inscribirlos en el Registro de la Propiedad Industrial; aunque se pueden vender los derechos.

5.4 SIGNOS DISTINTIVOS DE LA EMPRESA:

Por el surgimiento de las diferentes actividades de los comerciantes, es necesario que exista un sistema jurídico mercantil, que evite el conflicto de intereses entre los mismos; es por esta razón y por la libertad que goza cada comerciante de la libre competencia, que se constituye lo que se conoce como DERECHO DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL, en donde se registran todas las actuaciones comerciales, tales como: Las empresas como bienes; las mercaderías como satisfactores de necesidades y los inventos como fuentes de satisfactores.

En el derecho guatemalteco, este aspecto está regulado en el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República en el artículo 668, el cual establece lo relativo a los Nombres Comerciales, Marcas, Avisos, Anuncios y Patentes de Invención, así como los derechos de los mismos. Especifica además que será regulado por leyes especiales de la materia que en este caso es el Convenio Centroamericano para la Protección de la Propiedad Industrial y la ley de Patentes.

Los signos distintivos de una empresa, están sujetos a principios doctrinarios, dentro de los cuales podemos mencionar:

- a) Novedad: Significa que debe ser nuevo, que no exista, diferente; quiere decir, que sea distinto de los demás, para tener el derecho de legitimidad sobre él.
- b) Veracidad: Significa que el signo distintivo, no debe engañar a la clientela.
- c) Accesoriedad: Indica que los signos sólo pueden ser transmitidos dentro de una unidad. Este

principio no es relevante, ya que nuestra legislación permite que estos signos sean objeto de transmisión independientemente de la unidad a la que pertenezca.

5.4.1 Nombre Comercial: El Nombre Comercial que se desarrolló más pronto fue el de las sociedades mercantiles; después llegó a utilizarse en varios países un nombre comercial distinto a la Razón Social, es decir, que el nombre comercial es el signo distintivo del sujeto comerciante, sea persona individual o jurídica. Se encuentra regulado en el Convenio Centroamericano para la Protección de la Propiedad Industrial, en los artículos del 47 al 58 inclusive.

El concepto del NOMBRE COMERCIAL según lo establece el artículo 48 de referido convenio dice: " Es el nombre propio de una persona individual, una creación de fantasía, la razón social o denominación, que el sujeto comerciante usa para designar a una empresa o a un establecimiento ".

El artículo 49 del citado Convenio, prohíbe la formación del Nombre Comercial cuando:

- 5.4.1.1 Se forme con nombres o patronímicos de personas que no sean titulares de la empresa o establecimiento, salvo consentimiento del sujeto afectado, de sus descendientes o ascendientes más próximos si éste hubiese fallecido.
- 5.4.1.2 Sean con nombres idénticos o semejantes, siempre que se trate de actividades similares comerciales y estos ya estén inscritos por otras personas.
- 5.4.1.3 El nombre que se trate de inscribir sea igual a una marca ya registrada por otra persona y que la actividad comercial sea similar.
- 5.4.1.4 El nombre contenga o involucre

conceptos contrarios a la moral, al orden público y a las buenas costumbres.

El Nombre Comercial debe ser inscrito, para que sea objeto de propiedad y exclusividad, en el Registro de la Propiedad Industrial; a su vez, este Registro extiende una certificación en donde hace constar quien es el propietario exclusivo del Nombre Comercial inscrito, cualquier persona natural o jurídica que pretenda comerciar, usar o vender dichos derechos, el propietario tiene la facultad de utilizar la vía administrativa o judicial para proteger el derecho que la ley le otorga sobre su propiedad.

El Nombre Comercial como signo distintivo de la Empresa, subsiste aunque la empresa sea transmitida, salvo pacto en contrario. Esto quiere decir, que si una empresa tiene uno o varios establecimientos, podría asignarle a cada establecimiento un nombre Comercial distinto; si la empresa tiene solamente un establecimiento y éste lo enajenara podría o no trasladarse también el Nombre Comercial; pero si el caso fuera que la empresa tiene varios establecimientos y cada uno de ellos tiene su Nombre Comercial, la negociación podría incluir el Nombre Comercial.

5.4.2 Las Marcas: La marca es la señal externa que es usada por un comerciante para distinguir los productos por él elaborados, vendidos o distribuidos, de manera que el adquirente pueda cerciorarse de su procedencia y el comerciante quede a salvo de los efectos de la competencia desleal que le hicieren los que pretenden utilizar el prestigio y la solvencia de aquél, para colocar productos inferiores o no acreditados. 5/

El artículo 7 del referido Convenio, indica o determina, que: " Debe entenderse

5 DERECHO MERCANTIL. Joaquín R. Rodríguez. Décima Edición. Editorial Porrúa, S. A.

como MARCA, un signo, una o varias palabras u otro medio gráfico o material susceptible de distinguir un producto, una mercancía o un servicio de una persona, con relación a satisfactores similares de "diferente persona". Las marcas son importantes en el tráfico comercial, para poder elegir entre las diferentes calidades que existen en el mercado de productos.

La función de las marcas, no importando cual sea su clase, es la de individualizar los bienes y servicios a disposición del público en general, para darle la garantía correspondiente tanto al productor como al consumidor.

Este convenio le asigna a las MARCAS, en cuanto a su naturaleza jurídica, la calidad de bien mueble. Aunque algunos autores como CARNELUTTI, indica que un análisis reciente demuestra que el derecho a la marca, en cuanto derecho al uso exclusivo de la misma, es un derecho de propiedad que recae sobre un bien inmaterial, y que, por lo tanto, tiene todas las características de la llamada PROPIEDAD INMATERIAL.

5.4.2.1 Clases de Marcas: Según el artículo 154 del referido Convenio, existen cuarenta y dos clases de marcas, especificando la última para servicios varios; las marcas se clasifican atendiendo a las diferentes actividades económicas relacionadas con el comercio. La doctrina da a conocer diferentes clases, pero nuestro derecho positivo regula las siguientes:

- a) INDUSTRIALES O DE FABRICA: Estas se relacionan con el productor de la mercancía.
- b) DE COMERCIO: Esta marcas figuran como el intermediario entre el productor y consumidor.

c) **DE SERVICIOS:** Son aquellos comerciantes cuya actividad principal no es ni la producción ni la comercialización de bienes.

5.4.2.2 Marcas Colectivas: Las marcas colectivas son aquellas que usan las asociaciones como: cooperativas, asociaciones gremiales, profesionales o patronales; sindicatos, entidades públicas o privadas, tengan o no establecimiento o empresa. Las marcas colectivas también se usan para resaltar y enmarcar territorios, es decir, que sirven para diferenciar los mercados comunes.

5.4.2.3 Conformación de la Marca: La marca se ha establecido que puede presentarse como signo, palabra o combinación de palabras, o cualquier otro medio gráfico o material que el comerciante desee registrar. Pero no existe una absoluta libertad para la conformación de una marca, ya que el artículo 10 del referido Convenio indica las prohibiciones que existen.

En el tráfico comercial, es usual que los comerciantes pretendan agenciarse de la clientela; por esta razón en el artículo 11 del Convenio, se encuentra otra prohibición que dice: " Es prohibido que se incluyan en las marcas cualquier distinción - medalla, diplomas - que supongan galardones dentro de la actividad comercial, a menos que dentro del trámite del registro de la marca se haya acreditado la veracidad de las distinciones".

5.4.2.4 Propiedad de las Marcas: Los signos distintivos son catalogados como muebles, y entre ellos se encuentran las Marcas, por lo que son objeto de derecho de propiedad. Nuestro sistema jurídico considera el derecho de la marca, como un derecho de propiedad.

Debido al tráfico comercial, por el empleo de las marcas, éstas deben registrarse, para poder tener el derecho de propiedad de este signo, es necesario que éstas se registren o inscriban en el Registro de la Propiedad Industrial, aunque es optativo; pero cuando se trata de productos químicos, farmacéuticos, veterinarios, medicinales o de alimentos con finalidad terapéutica, se vuelve obligatorio su registro.

El derecho de propiedad de una marca, cuando ésta es registrada, tiene una vigencia de diez años, pero esta propiedad puede ser renovada en forma indefinida, siempre y cuando se realice la solicitud en el décimo año de plazo que tiene la propiedad.

Al obtener el derecho de propiedad de la marca, por haberse registrado o inscrito, éste se vuelve un objeto de comercio, el cual puede enajenarse en forma separada o conjunta con la empresa a la que pertenece; este acto puede realizarse entre vivos o por causa de muerte.

Todo cambio del titular de la marca, debe de inscribirse en el Registro de la Propiedad Industrial, para que ésta surta sus efectos ante terceros; debido a que se rige por los principios del

Derecho Registral.

5.4.2.5 Extinción de la Propiedad sobre la Marca: La ley establece tres causas de extinción de una marca:

- a) Renuncia al derecho.
- b) Transcurso del plazo sin que se haya pedido renovación.
- c) Orden judicial por declaratoria de nulidad.

5.4.3 Expresiones o Señales de Propaganda: Son las expresiones comerciales que utilizan los comerciantes para atraer la atención de la clientela, con respecto al producto o servicio que ofrecen al público consumidor. El referido Convenio regula lo relacionado a este tema en los artículos 59 al 64.

Estas expresiones o señales de propaganda pueden usarse en forma combinada o aislada de las marcas y nombres comerciales, pero deben de pertenecer al mismo titular. Además deben inscribirse y registrarse como las marcas y nombres comerciales en el Registro de la Propiedad Industrial.

6. LAS PATENTES

La historia nos relata, que los primeros datos que se tienen de este derecho son ingleses y muestran que las patentes eran verdaderos privilegios otorgados por el Rey. En 1,623 se limita la facultad real de conceder privilegios otorgándoles a favor del inventor por un plazo de catorce años; en 1,852 se introduce la primera oficina de patentes; en 1,883 se reconoce la transmisibilidad del derecho y en 1,907 se publica la primera ley sobre patentes.

6.1 DEFINICION:

La Patente es el derecho conferido por el Estado al autor de un invento, con el fin de atribuirle exclusividad en los beneficios que pudiera generar y por un término que no puede exceder de quince años.

Las Patentes de Invención no deben considerarse como elementos empresariales, aunque tienen incidencia en el comercio; en el Código de Comercio Guatemalteco.

se encuentra contenido el contrato, el cual se relaciona con la Empresa mercantil, que literalmente dice: " Sólo por pacto expreso se comprenderán en los contratos a que este artículo se refiere, las patentes de invención los secretos de fabricación y del negocio, las exclusivas y las concesiones " ⁶/. Lo indicado en el Código de Comercio es lógico, ya que la idea es resguardar la creatividad humana, para que ésta no se mezcle con las cosas mercantiles.

La legislación Guatemalteca, protege al inventor en su derecho sobre la obra o invento, otorgándole ese derecho por un período que no exceda de quince años; la Ley de Patentes se encuentra regulada en el DECRETO 2011 DE LA PRESIDENCIA DE LA REPUBLICA.

6.2 EFFECTO DE LA PATENTE:

Adicional al derecho de propiedad otorgada a la Patente de Invención, ésta tiene una concesión que garantiza al inventor que su obra no puede ser plagiada por otra persona, lo que significa que es un derecho oponible. El derecho que el inventor posee, le permite oponerse ante terceros del abuso que dentro del tráfico comercial se realice.

6.3 PATENTE PRECAUTORIA:

Es otorgada por un plazo de seis meses prorrogables si fuere necesario, a las personas que lo soliciten, cuando su invento aún no puede ser efectivamente demostrable, pero desean garantizar su exclusividad para el futuro. Además, de conformidad con el Derecho Extranjero se puede otorgar Patente Precautoria y registrarse en Guatemala, por el tiempo que les falte en su país de origen.

6.4 CADUCIDAD DE LA PATENTE:

Puede darse por tres aspectos que pueden ser:

6.4.1 Vencimiento del Plazo.

6.4.2 Ausencia o suspensión de la Explotación dentro del Plazo Legal.

⁶ Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Art. No. 657.

6.4.3 Comisión en el pago de los Impuestos a que está obligado el titular de la Patente.

6.5 CLASES DE PATENTES:

El derecho Guatemalteco, en la ley específica no establece con claridad cuáles son las clases de patentes que pueden concederse, pero en el artículo 35 del Decreto 2011, se puede inferir las siguientes clases de patentes:

- 6.5.1 De invención o perfeccionamiento de un invento.
- 6.5.2 Modelos o dibujos industriales.
- 6.5.3 Patentes precautorias.

6.6 LICENCIAS DE EXPLOTACION:

La ley regula aquella situación en la que a una persona se le otorgue una Patente de Invención, y ésta no es explotada. Debido a que un invento debe beneficiar a la colectividad, los artículos 39 al 43 del Decreto 2011, establece que en tales casos, sin que el titular pierda su derecho y con anuncio de él, se concederá una licencia de explotación. La intención de la ley es en el sentido que la creación humana sirva a la sociedad y no sólo por razones tradicionales de generar derecho de propiedad.

7. EMPRESA Y CORPORACION

La Empresa está formada por el conjunto de elementos materiales, organizada con el factor capital y trabajo que se unen para producir bienes y servicios, con el propósito de lucro. Para formar una Corporación ésta se integra por un grupo de empresas, las cuales se denominan actualmente GRUPOS CORPORATIVOS; estas Corporaciones se encuentran formadas por varias empresas, que normalmente son Sociedades las cuales tienen distintas actividades.

Las Corporaciones están integradas por un grupo de empresas que reúnen las características descritas anteriormente para la Empresa Mercantil, que normalmente pertenecen a un mismo grupo de personas o accionistas.

En el Capítulo IV, se ampliará la información con respecto a las CORPORACIONES y la forma en que se deben de trabajar.

C A P I T U L O I I
C O N T A B I L I D A D

1. DEFINICION

" La contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información financiera expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica " Z/.

2. CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION CONTABLE

Se dice que la contabilidad es una técnica que produce información para la toma de decisiones, por lo tanto para que esta información sea veraz y satisfactoria, debe cumplir con una serie de requisitos tales como:

2.1 UTILIDAD:

Es la cualidad de adecuar la información contable a los diferentes propósitos de cada usuario que tiene un interés monetario en la entidad económica. Entre los interesados podemos mencionar, los administradores, proveedores, inversionistas, accionistas, trabajadores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc. Para presentar esta información a los usuarios, se ha estandarizado por medio de los Estados Financieros.

2.2 CONFIABILIDAD:

Esta característica, nos indica que el usuario utiliza y acepta la información contable, basándose en ella para tomar decisiones.

2.3 OPORTUNIDAD:

Este aspecto es esencial, debido a que la información contable debe llegar a manos de los usuarios a tiempo, para que sea útil en la toma de

⁷ Comisión de Principios sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. Pronunciamiento de Contabilidad No. 1.

decisiones. Además es importante indicar que es necesario cortar a una fecha determinada la información de la entidad y presentar cifras estimadas de los eventos cuyos efectos no se conocen en ese momento.

2.4 OBJETIVIDAD:

Existen ciertas reglas del sistema que deben de tomarse en consideración y no actuar en forma deliberada para distorsionar la información contable, es decir, que la información debe presentar la realidad de acuerdo a dichas reglas.

2.5 VERIFICABILIDAD:

La característica del sistema contable, permite que todas las operaciones realizadas puedan ser verificadas y revisadas posteriormente, aplicando las pruebas necesarias, para comprobar que la información producida es correcta.

2.6 PROVISIONALIDAD:

La contabilidad no presenta hechos totalmente terminados, por lo que es necesario realizar cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación, situación financiera y sus cambios; incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los Estados Financieros, que servirán para la toma de decisiones. Esta característica significa precisar la información que deberá ser provisionada en los Estados Financieros.

3. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

3.1 DEFINICION:

Son documentos que informan a los Accionistas el resultado de las operaciones de una Empresa, los cambios, la situación financiera y utilidades retenidas por un periodo y a una fecha determinada.

3.2 CLASIFICACION:

Los Estados Financieros Básicos se clasifican en:

- 3.2.1 Balance General
- 3.2.2 Estado de Resultados
- 3.2.3 Estado de Utilidades Retenidas.
- 3.2.4 Estado de Flujos de Efectivo.

3.2.1 Balance General: Es el estado financiero estático, que refleja la situación financiera de cualquier unidad económica, que muestra en un momento determinado el activo, costo depreciado, el pasivo y el capital neto de dicha unidad económica; además se le denomina como:

- a) Estado de Situación Financiera
- b) Estado de Activo y Pasivo.
- c) Estado de Posición Financiera.

3.2.1.1 Objetivos: El objetivo esencial del Balance General, consiste en mostrar la situación financiera de un negocio en un momento determinado y conocer el importe a que asciende la propiedad líquida o el patrimonio con el que cuenta.

3.2.1.2 Usos: El Balance General se utiliza, principalmente para presentar a los accionistas la situación financiera de la empresa y adicional como base para la obtención de créditos en Instituciones Financieras o con los proveedores de mercaderías, debido a que antes de conceder cualquier crédito, es necesario determinar la solvencia del interesado, o en su defecto, la capacidad que tenga para hacer frente a las obligaciones que contraerá.

3.2.1.3 FORMAS DE PRESENTACION:

- En forma de Cuenta.
- En forma de Reporte.

3.2.1.4 Cuerpo del Balance General: El cuerpo del Balance General está conformado por:

- a) **EL ACTIVO:** El activo es cualquier objeto físico (tangibles) que se posea, o derecho (intangibles) en propiedad, que tenga un valor en dinero.

Los valores en los cuales se contabilizan las partidas de activo, no indican su valor actual o corriente, sino que su costo o la parte del costo asignable para periodos posteriores.

El activo a su vez se clasifica en el siguiente orden:

- Activo Circulante.
- Propiedad, planta y equipo.
- Otros activos.
- Cargos Diferidos.

a.1) Activo Circulante: Es aquel que en el curso normal del negocio es de fácil y rápida realización y que junto con otras partidas de activo, pueden convertirse en efectivo sin perturbar el giro normal de operaciones; las partidas que se clasifican como activo circulante deberán permanecer en este rubro por el período razonable en los cuales se espera que se realizarán; este plazo no deberá exceder de un año, es decir, que deben de estar dentro del ciclo normal de operaciones y realizar las estimaciones apropiadas de cuentas incobrables que deberán de disminuirse de las principales.

a.2) Propiedad Planta y Equipo: Son bienes tangibles e intangibles que posee la empresa. La

adquisición de estos bienes se hace con el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad, los cuales se utilizan para la producción de bienes y servicios; son partidas difícilmente convertibles en efectivo.

La inversión realizada en la Propiedad, Planta y Equipo debe valuarse al costo de adquisición, de construcción o, en su caso, a su valor razonable equivalente.

a.3) Otros Activos: En este rubro se clasifican las Inversiones en las subsidiarias, los depósitos realizados por arrendamiento y otros activos similares.

a.4) Cargos Diferidos: En este rubro se clasifican todos los Gastos realizados en concepto de Organización, Constitución e Instalación, los cuales son diferidos y aplicados en los periodos siguientes.

b) EL PASIVO: Se entiende por Pasivo todas las obligaciones que tiene una empresa. Representa la parte de los activos que han sido financiados por terceros que implican obligaciones provenientes de operaciones o

transacciones pasadas.

El pasivo a su vez se clasifica en el siguiente orden:

- Pasivo a Corto Plazo.
- Pasivo a Largo Plazo.
- Otros Pasivos.
- Créditos Diferidos.

b.1) Pasivo a Corto Plazo:

Para efectos del pronunciamiento, el término "Corto Plazo", se refiere al ciclo normal de operaciones de una entidad, el cual en la mayoría de los casos es de un año ^o/_o. Los Pasivos a Corto Plazo, también son llamados Pasivos Circulantes o Corrientes.

Los saldos en el pasivo a corto plazo deben clasificarse de acuerdo a su exigibilidad o vencimiento: incluyendo la parte proporcional a un año de los pasivos a largo plazo.

b.2) Pasivo a Largo Plazo:

El pasivo a largo plazo, representa las obligaciones actuales, cuyo vencimiento sea posterior a un año, o mayor al ciclo normal de operaciones.

Los pasivos a largo plazo deberán presentarse

^e Comisión de Principios sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. Pronunciamiento de Contabilidad No. 7.

de acuerdo a la naturaleza y mostrarse en el Balance General después del pasivo a corto plazo, deduciendo la parte proporcional a un año y esta presentarse dentro del pasivo circulante. Se mostrará, adicionalmente, un detalle de la integración de las obligaciones la cual se presentará en las Notas a los Estados Financieros.

Con respecto a la valuación de los pasivos a corto y largo plazo cuando la obligación debe pagarse en moneda extranjera, esta deberá convertirse a moneda nacional al tipo de cambio oficial vigente a la fecha del Balance General, la fluctuación debe registrarse como un cargo o abono a los resultados del mismo periodo fiscal en el que se estén realizando los cambios.

- b.3) Otros Pasivos: En esta sección se designan los grupos de partidas independientes del pasivo, del capital social y del superavit. Se incluyen en este rubro las estimaciones que se realizan para prestaciones laborales y otras según políticas de la Empresa.

También se clasifica el Pasivo Contingente.

En contabilidad, contingencia se define como una condición, situación o conjunto de circunstancias que entrañan un grado considerable de inseguridad que puede resultar, por efecto de un suceso futuro que le sea relativo en la adquisición o pérdida de una partida de activo o en el nacimiento o anulación de una ganancia o una pérdida.

b.4) Créditos Diferidos: Los Créditos Diferidos son utilidades o ingresos que aún no se han percibido, este rubro es utilizado en las Ventas a Plazos, porque la utilidad no ha sido realizada en su totalidad; la cuenta contable es Utilidad Diferida 19XX y se carga con relación a los abonos realizados por los clientes.

c) E L C A P I T A L, L A S
R E S E R V A S Y L O S
R E S U L T A D O S:

c.1) El Capital: Son los fondos de los cuales dispone una Empresa Comercial; contablemente es el término que representa la diferencia entre el Activo y el Pasivo. El Capital Social está representado por acciones o partes sociales que han sido emitidas a los accionistas o socios como

constancia de su participación o acreditamiento de derechos en una entidad. Para el Inversionista, el Capital es el importe de los fondos invertidos en una Empresa mercantil, que podrá convertirse en ganancia o pérdida.

El capital autorizado en una sociedad anónima, es la suma máxima que la sociedad puede emitir en acciones sin necesidad de formalizar un aumento de capital. ^{9/}

- c.2 Reservas: La reserva Legal, es el valor que se debe separar de las utilidades generadas por las operaciones de una sociedad. " De las utilidades netas de cada ejercicio de toda sociedad, deberá separarse anualmente el cinco por ciento (5%) como mínimo para formar la reserva legal". ^{10/}

La reserva legal no podrá ser distribuida en forma alguna entre los socios, sino hasta la liquidación de la sociedad. Sin embargo podrá capitalizarse cuando exceda del quince

⁹ Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Art. No. 88.

¹⁰ Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Art. No. 35.

por ciento (15%) del capital al cierre del ejercicio inmediato anterior. ^{11/}

Dentro de estas Reservas, se encuentran las de Capital, las cuales están representadas por aquellas partidas que se han separado o retenido de las utilidades de una entidad, por razones voluntarias o por disposiciones contractuales o legales.

c.3 Utilidades Retenidas:

Dentro de los resultados encontramos las Utilidades o Pérdidas Acumuladas, que representan las utilidades o pérdidas generadas por las operaciones de una empresa, las cuales no han sido distribuidas o decretadas por decisión de los Socios o Accionistas.

Adicional, se encuentra el Superávit de Capital, que es el valor que resulta por el incremento de plusvalía al revaluar Activos Fijos, las Primas por venta de acciones sobre la par.

3.2.2 Estado de Resultados: Es un Estado Financiero dinámico, que permite apreciar el estado en que se encuentra una Empresa y la

¹¹ Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Art. No. 37. Primer párrafo.

productividad que ha obtenido en cierto periodo, que normalmente es de un año; mostrando los resultados de los movimientos entre dos fechas determinadas. Este estado financiero es llamado también:

- a) Estado de Ingresos y Egresos.
- b) Estado de Resultados de Operación.
- c) Estado de Pérdidas y Ganancias.

3.2.2.1 Objetivos: El objeto principal del Estado de Resultados, es proporcionar la información detallada de las diversas actividades de la empresa, encaminadas a incrementar los beneficios al propietario o a los accionistas.

Para el logro del objetivo, intervienen dos elementos principales en las operaciones que son: Los INGRESOS y los EGRESOS, los cuales aumenta o disminuyen el patrimonio.

3.2.2.2. Formas de Presentación:

- De paso múltiple.
- De paso único.

3.2.2.3 Cuerpo del Estado de Resultados: El cuerpo del Estado de Resultados se integra por dos rubros principales que son:

- a.1) Ingresos: Para efecto del Estado de Resultados los Ingresos comprenden " El importe obtenido en efectivo, cuentas por cobrar u otra contraprestación, que se origine en el curso de la actividad normal de una empresa al realizar operaciones de venta de bienes, de prestación de servicios o de la utilización por terceros de activos de la empresa que producen

intereses, regalías o dividendos". ^{12/}

- a.2 Egresos: Con relación al Estado de Resultados son todos aquellos gastos que incurre una entidad, que involucra las actividades de la empresa, como el pago de sueldos, servicios, mano de obra, comisiones, papelería, etc.

Gastos: Implican un desembolso pecuniario destinado a la adquisición de cosas, a la remuneración de servicios o a la conservación de bienes y valores. ^{13/}

- 3.2.3 **Estado de Utilidades Retenidas:** Este Estado Financiero muestra los saldos iniciales y finales, así como los movimientos deudores y acreedores de las cuentas de superávit de una empresa, relativos a un ejercicio determinado.

Las utilidades retenidas deberán representar el saldo acumulado, incluyendo el resultado del período, rebajando las distribuciones de los dividendos en efectivo, en bienes o acciones. Puede considerarse que el monto total no tiene restricciones respecto a la distribución de dividendos, a no ser que se indiquen dichas restricciones en los Estados Financieros.

- 3.2.4 **Estado de Flujos de Efectivo:** DEFINICIÓN: El Estado de Flujos de Efectivo, es un estado financiero que presenta el movimiento del efectivo y equivalentes de efectivo de una

¹² Comisión de Principios de Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. Pronunciamiento No. 8.

¹³ Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Lic. Manuel Osorio. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina.

entidad, mostrando por separado los principales ingresos y egresos distribuidos en las tres actividades siguientes:

- Operación.
- Inversión.
- Financiamiento.

Las normas para la presentación adecuada del Estado de Flujos de Efectivo, se encuentran establecidas en los pronunciamientos de contabilidad, las que indican que deberá ser presentado por todas las entidades públicas y privadas con fines lucrativos o no, que presenten Estados Financieros Básicos para cada periodo en el cual presenten los resultados de sus operaciones. ¹⁴/

El Estado de Flujos de Efectivo surge como sustituto del Estado de Cambios en la Situación Financiera, el que a su vez sustituyó el Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

El Estado de Cambios en la Situación Financiera fue establecido en 1,971, por la Opinión No. 19 de la Junta de Principios de Contabilidad de los Estados Unidos, estando vigente hasta julio de 1,988. A partir de esa última fecha, fue sustituido por el Estado de Flujos de Efectivo basado en la declaración FASB No. 95, también de los Estados Unidos.

En Guatemala, fue aceptado por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores a partir de julio de 1,990 y puesto en práctica por las autoridades fiscales, aunque no claramente, para los Estados Financieros anuales que su periodo fiscal terminara en 1,993.

Adicional a la información anterior, deberá presentarse como revelaciones

¹⁴ Comisión de Principios de Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. Pronunciamiento No. 24.

complementarias lo siguiente:

- Una conciliación de la utilidad neta con el efectivo neto generado en las actividades de operación. -
- Política Contable seguida.

3.2.4.1 Objetivos: El principal propósito del Estado de Flujos de Efectivo, es presentar información suficiente y relevante sobre los ingresos y egresos de una empresa durante un periodo determinado.

Para alcanzar el objetivo de proporcionar información útil para los inversionistas, acreedores, autoridades fiscales, analistas y otros, un Estado de Flujos de Efectivo debe presentar los efectos de los cambios del efectivo en las operaciones de una empresa, en las transacciones de inversión y financiamiento, durante un periodo determinado.

3.2.4.2 Efectivo y Equivalentes de Efectivo: El Estado de Flujos de Efectivo, debe incluir, el efectivo y los equivalentes de efectivo; el efectivo incluye además del dinero disponible, aquellos documentos de disponibilidad inmediata con suficiente liquidez e inversiones a corto plazo. Se consideran como equivalentes de efectivo aquellos documentos que tienen vencimiento a tres meses o menos. Además, se requiere que los equivalentes de efectivo para ser calificados como tales, no cambien materialmente por cambios en las tasas de interés.

3.2.4.3 Clasificación de los Flujos de Efectivo: Los flujos de efectivo, ya sea por ingresos o por egresos se pueden clasificar en tres actividades, siendo éstas las

siguientes:

- a.1) Operación.
- a.2) Inversión.
- a.3) Financiamiento.

a.1) Flujos de efectivo por actividades de OPERACION: Las actividades operativas corresponden al giro normal del negocio (operacional) de una empresa; siendo por lo regular la compra y/o producción y su venta, ya sea de bienes o de servicios.

Es importante tener presente que ciertos ingresos y egresos pueden ser clasificados en más de una de las tres clases de actividades y su clasificación dependerá de la actividad de la empresa.

a.2) Flujos de efectivo por actividades de INVERSION: Estas actividades incluyen la concesión y cobranza de préstamos, la adquisición y venta de documentos de deuda o capital (Bonos y Acciones) así como de inmuebles, planta y equipo y otros activos fijos.

a.3) Flujos de efectivo por actividades de FINANCIAMIENTO: Las actividades de financiamiento responden a la obtención y amortización de préstamos a corto y largo plazo, así como la recepción o retiro de recursos de los propietarios y accionistas de la empresa.

3.2.4.4 Métodos de Preparación: Se utilizan dos métodos para preparar el Estado de Flujos de Efectivo, siendo los siguientes:

- a.1) Método Directo.
- a.2) Métodos Indirecto.

a.1) Método Directo: Es un método analítico, que muestra en detalle los ingresos y desembolsos realizados en las actividades de operación de las empresas, cuya suma algebraica constituye el flujo neto de las actividades operacionales.

La principal ventaja de este método, es que muestra los cobros y desembolsos por actividades operacionales.

a.2) Método Indirecto: Se inicia con la utilidad neta a la cual se le suman los gastos y se restan los productos que no representan operaciones en efectivo del periodo; la cantidad resultante se concilian con el flujo neto de efectivo en las actividades operacionales.

Cuando se utiliza el método directo, se debe preparar por separado una conciliación de la utilidad neta con el saldo del flujo de efectivo neto al final del año, producto de las actividades operacionales.

3.2.4.5 Procedimiento de Elaboración del Estado de Flujos de Efectivo: La elaboración del Estado de Flujos de Efectivo, se realiza en las tres fases siguientes:

- a.1) Cédula de reclasificación de las operaciones que no requieren efectivo.
- a.2) Hoja de trabajo para la

preparación del Estado de Flujos de Efectivo.

- a.3) Estado de Flujos de Efectivo preparado por cualquiera de los dos métodos conocidos, directo o indirecto.

4. ESTADOS FINANCIEROS CORPORATIVOS

La finalidad que tienen la preparación de Estados Financieros Consolidados, en nuestro medio cada día cobra más importancia, debido a que representa un avance con relación a la información que en ellos se plasma, de la situación financiera de un Grupo de Empresas como si se tratara de una sola, incluyendo información adicional consolidada, para una mejor interpretación.

Los estados financieros Corporativos, toman la base para su presentación de los estados financieros Consolidados; porque presentan la información consolidada de las Empresas que forman el Grupo Corporativo. La información presentada en los estados financieros consolidados, le sirve al Consejo de Administración y a los Accionistas para determinar en forma general la situación del Grupo de Empresas de la Corporación.

5. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

5.1 DEFINICION:

Estados Financieros Consolidados son aquellos que presentan la situación financiera, el resultado de las operaciones y el flujo de efectivo de una compañía matriz y sus subsidiarias, como si se tratara de una sola entidad y las cuales tienen independencia con relación a las personalidades jurídicas. Los Estados Financieros Consolidados generalmente se realizan sustituyendo la inversión en acciones de compañías subsidiarias de la matriz, con los activos y pasivos de aquellas, eliminando los saldos y las operaciones efectuadas entre estas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad. Para consolidar Estados Financieros procede su formulación, cuando existe más del 50% de las acciones con derecho a voto de las compañías afiliadas, y éstas son propiedad del mismo grupo de accionistas y se realiza en beneficio de estos accionistas.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, emitió el Principio sobre Contabilidad Financiera No. 18, que se trata de la Consolidación de Estados Financieros y las Normas a seguir para realizar una presentación adecuada.

En la actualidad para efectos fiscales no se requiere este tipo de Estados Financieros. Al realizar la consolidación de Estados Financieros, ésta se realiza extracontablemente debido a que no se requiere de registro en los libros de ninguna de las compañías que se encuentren involucradas en la Consolidación.

5.2 IMPORTANCIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS:

5.2.1 Radica en la utilidad de la información que proporciona a los diversos sectores interesados, al ver la situación de las empresas en que se invierte, en conjunto.

5.2.2 Facilita observar el grado de eficiencia con que ha sido dirigido el grupo de empresas.

5.3 UTILIDAD Y LIMITACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS:

Los Estados Financieros Consolidados, fueron creados con el propósito de dar a las partes interesadas un panorama global de la situación financiera y de los resultados de operación de un grupo de COMPARIAS AFILIADAS o GRUPOS CORPORATIVOS, sin tener que obligarlas a examinar los Estados Financieros separados de todas y cada una de las compañías relacionadas e intentar reunir la información correspondiente en un cuadro combinado. Para tal fin, los estados consolidados son realmente útiles, pero no cumplen todas las finalidades para las cuales puedan emplearse o requerirse los estados separados de cada compañía en forma individual. Los acreedores obtienen escasa información de valor para ellos, porque los Estados Financieros Consolidados, no detallan los activos, pasivos, ingresos y gastos de las diversas compañías en forma separada, sino en un conjunto.

5.4 POLITICAS DE CONSOLIDACION:

Los estados financieros consolidados generalmente tienen mayor significado que los estados financieros separados, debido a que es necesaria una presentación

equitativa del grupo de compañías, en donde una llamada Matriz, tiene interés financiero de control sobre las otras llamadas subsidiarias, por lo que es importante que éstas se consoliden.

A continuación se presentan algunas normas que se han establecido en la profesión de Contaduría Pública y Auditoría, siendo las siguientes:

- 5.4.1 Cuando la relación de compañía Matriz a Subsidiarias, la primera controla más del 50% de las acciones con derecho a voto ya sean éstas comunes u ordinarias; el control puede ser directo o indirecto.
- 5.4.2 Cuando existe homogeneidad, es conveniente realizar la consolidación, debido a que las actividades comerciales deben ser similares y éstas presentan una adecuada información en los estados financieros.
- 5.4.3 Al existir una diferencia en los periodos contables de la casa matriz y una subsidiaria, no se justifica la exclusión de la subsidiaria de la consolidación, es por eso que se hace necesario para fines de Consolidación, preparar estados financieros por un periodo que corresponde o se aproxime al periodo contable de la matriz, cuando la diferencia de tiempo no sea mayor de tres meses. Cuando esto se realiza, es necesario mencionar por medio de una revelación o alguna otra forma, cuando los eventos o sucesos afecten sustancialmente la situación financiera o el resultado de las operaciones, presentadas entre las fechas de los estados.
- 5.4.4 Con respecto a la consolidación de subsidiarias extranjeras se puede o no consolidar, pero en cualquiera de los casos es necesario realizar, un resumen apropiado en cuanto a los activos y pasivos de las subsidiarias extranjeras, las pérdidas y ganancias del año y la participación en el patrimonio de la compañía matriz.

Quando se realizan estados financieros consolidados, se debe revelar la política de consolidación aplicada por medio de las Notas

a los Estados Financieros.

5.5 MÉTODOS DE CONSOLIDACION:

Existen dos métodos que se utilizan para consolidar, los cuales son:

- 5.5.1 Método del Costo.
- 5.5.2. Método de Participación.

5.5.1 Método del costo: Es un procedimiento que se emplea para registrar contablemente las acciones comunes emitidas por empresas subsidiarias y compradas por la Compañía Matriz, el cual consiste en cargar el costo de las acciones de la subsidiaria a la cuenta de inversión y anotar los dividendos como ingresos producto.

También se llama Método de Base Legal, ya que desde este punto de vista una compañía subsidiaria es una entidad separada y la utilidad neta de la compañía subsidiaria no forma parte de la utilidad neta de la compañía matriz.

La utilidad de la compañía matriz, está representada por su participación en los dividendos declarados por la subsidiaria.

Registro contable: Por este método la cuenta de Inversiones en cualquier fecha, mostrará el costo original de las acciones, es decir, que permanece invariable, excepto si la compañía de la cual se poseen las acciones reporta pérdida en operación en forma sostenida o existen indicaciones que establezcan que el valor de la inversión ha disminuido, el costo registrado deberá reducirse con cargo a resultados, para cumplir con el principio de conservatismo y la regla de valuación "costo o mercado, el menor", que nos indica que debe observarse en el registro de las operaciones contables, la tendencia general de reconocer los eventos desfavorables, para evitar sobrevaluar las utilidades y los activos; las ganancias o pérdidas que la subsidiaria obtenga no se registran en los libros de la Compañía

controladora, únicamente se registran los dividendos por Cobrar Compañía Subsidiaria y un abono a una cuenta de ingreso como Dividendos Ganados o Dividendos Cobrados.

Un caso especial surge cuando empleando este método la Compañía Subsidiaria paga dividendos que corresponden a un período anterior al de la fecha de adquisición por lo que se debe considerar como una devolución parcial de la inversión.

5.5.2 Método de Participación: Es un procedimiento que se emplea para registrar contablemente las acciones comunes emitidas por empresas subsidiarias y compradas por la Compañía Matriz, este método consiste en afectar la cuenta de Inversiones en la Compañía Matriz con los resultados obtenidos por la Compañía Subsidiaria, en una fecha posterior a la adquisición de las acciones y aplicando el porcentaje correspondiente de participación con los dividendos declarados y pagados por la Compañía emisora de las acciones, y cualquier cambio que exista en el Capital de la Subsidiaria que afecte las inversiones de la Matriz.

Registro Contable: En este método la Inversión se registra inicialmente al costo de adquisición, la cual se ajusta periódicamente en la Compañía Matriz, reconociendo la participación según sean los resultados obtenidos por la Compañía Subsidiaria después de la fecha de adquisición; por lo tanto, cuando la Compañía Subsidiaria reporta una ganancia al final del ejercicio, la inversión aumenta el valor en la Compañía Matriz por su participación en esa ganancia y se acredita una cuenta de resultados.

Por el contrario, si la Subsidiaria incurre en pérdida, el valor de la inversión registrada disminuye, cargando una cuenta de resultados, por una suma equivalente al porcentaje que le corresponda de dicha pérdida.

Quando se realiza la declaración de dividendos, la subsidiaria disminuye su capital contable. En consecuencia, la Inversionista reduce el valor de su inversión por el valor de los dividendos que recibirá, con cargo a una cuenta de activo, la cual puede ser caja y bancos o cuentas por cobrar.

5.6 CRITERIOS PARA LA APLICACION DEL MÉTODO DE COSTO Y EL MÉTODO DE PARTICIPACION:

Para lograr uniformidad en la aplicación de estos criterios, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, emitió el Pronunciamiento de Principios de Contabilidad No. 3 llamado **INVERSIONES**, el cual no indica los siguientes criterios:

- 5.6.1 Cuando la inversión representa menos del 20% del capital pagado de la compañía subsidiaria y la inversionista no ejerza influencia significativa en las decisiones de la subsidiaria, el método aceptado es el del **COSTO**.
- 5.6.2 Cuando la Inversión es mayor del 20% del capital pagado y la inversionista ejerce una influencia significativa en las decisiones de la subsidiaria, debe utilizarse el método de **PARTICIPACION**.
- 5.6.3 En los casos en que la inversión es mayor del 50%, el método de participación sigue siendo obligado para llevar el registro de las inversiones, en los libros de la Compañía Inversionista, siendo necesario efectuar la consolidación al preparar Estados Financieros de uso general.
- 5.6.4 Si la inversión en el capital de una subsidiaria que está utilizando el método de participación, disminuye a un porcentaje menor del 20%, debe usarse el método del costo a partir del último saldo. El método de participación se podrá seguir utilizando, si se demuestra que aún existe influencia y control por parte de la Compañía Matriz.

5.7 REGLAS DE FORMULACION:

Los Estados Financieros Consolidados toma la base de Estados Financieros Individuales y además las siguientes reglas:

- 5.7.1 Los Estados Financieros Individuales deben ser preparados a una misma fecha o con una diferencia que no exceda de tres meses, de la fecha de los Estados Financieros Consolidados.
- 5.7.2 Los Estados Financieros Individuales deben cubrir un mismo periodo, excepto en los casos en que las acciones de una o más compañías del grupo hubieran sido adquiridas durante el periodo; situación en la cual sólo deben consolidarse en ese periodo las cuentas de resultados de las nuevas subsidiarias a partir de la fecha en que adquirieron ese carácter.
- 5.7.3 En el caso de subsidiarias vendidas durante el periodo, el Estado de Resultados debe incluir los resultados de operación de tales subsidiarias hasta la fecha en que se llevó a cabo la venta.
- 5.7.4 Para que los Estados Financieros Consolidados presenten la situación financiera y los resultados de operación como si la entidad fuera una sola compañía, la tenedora y sus subsidiarias deben de observar que la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, sea uniforme cuando las circunstancias sean similares.

5.8 ELIMINACION DE TRANSACCIONES:

Uno de los aspectos más importantes en la formulación de Estados Financieros Consolidados, es la eliminación adecuada de las partidas recíprocas, que provienen de las operaciones entre las mismas compañías que se están consolidando, pueden existir diferentes eliminaciones las cuales resulta difícil enumerarlas, pero entre las más importantes se encuentran:

- 5.8.1 Cuentas de Resultados: En la compra y venta de mercadería, inmuebles, equipo y otros

activos.

5.8.2 Saldos entre Compañías: Los saldos por deudas recíprocas deben ser eliminadas extracontablemente, lo cual nos sirve únicamente para una presentación adecuada de los saldos.

5.8.3 Eliminación de Inversiones: Las inversiones entre distintas compañías es básica, si no se realizan, se están presentando cantidades erróneas, tanto en el Activo como en el Capital Contable.

6. NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 DEFINICION:

Son las notas o comentarios que preceden a los Estados Financieros y que tienen por objeto, ampliar o aclarar la información contenida en dichos estados.

Son explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en los Estados Financieros. Se refieren a políticas, procedimientos contables, reglas particulares, cambios de un período a otro en las citadas políticas y procedimientos o revelación de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad.

6.2 IMPORTANCIA:

La información contable que se encuentra plasmada en los Estados Financieros de una entidad, es la base fundamental para la toma de decisiones de los accionistas actuales y potenciales, deudores, acreedores, Instituciones de Crédito y terceras personas que directa o indirectamente se relacionen con la entidad.

Debido a la existencia de varias personas interesadas en las diferentes entidades, la información contable es de uso general; por lo que se hace necesario que cumpla con el requisito de utilidad; para cumplir con este requisito, en los Estados Financieros se deben de realizar las divulgaciones adecuadas, para que los usuarios puedan formar juicios confiables y realizar las evaluaciones de carácter financiero para

tomar las decisiones apropiadas.

A través de las Notas a los Estados Financieros, se cumple con el principio de Contabilidad de Revelación Suficiente que dice lo siguiente: "La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todos los aspectos necesarios, para que el usuario de dichos estados pueda interpretarlos adecuadamente."

Las Notas a los Estados Financieros pueden ser elaboradas y redactadas por el Contador Público y Auditor, pero son responsabilidad de la Administración con respecto a la información que proporcionen y con respecto a la opinión, son responsabilidad del Contador Público y Auditor.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, nos indican que las divulgaciones o Notas contenidas en los Estados Financieros se consideran razonablemente adecuadas, a no ser que se indique lo contrario en el DICTAMEN.

6.4 FORMA DE PRESENTACION:

Las divulgaciones pueden presentarse:

- 6.4.1 En el cuerpo de los Estados Financieros (período, moneda, nombre de la Empresa, tipo o clase de Estados Financieros).
- 6.4.2 Notas a los Estados Financieros.
- 6.4.3 Información Suplementaria.

6.5 DIVULGACIONES GENERALES:

Debe divulgarse en cada rubro de las integraciones de las Notas, la información más relevante, que tengan un efecto importante en la situación financiera de la entidad, para que los Estados Financieros sean comprensibles.

La información principal que debe de contener las Notas a los Estados Financieros son:

- 6.5.1 Nombre de la Empresa.
- 6.5.2 Fecha y el período cubierto por los Estados Financieros.
- 6.5.3 Explicación breve de la naturaleza de las actividades de la Empresa y la forma legal.

6.5.4 La moneda en la cual se expresan los Estados Financieros, si esto no se evidencia de otra forma.

Los Estados Financieros debe de presentarse en forma comparativa; como mínimo dos periodos.

6.6 DIVULGACIONES ESPECIFICAS:

Comprende la información clara y amplia de las integración de algunas cuentas que se encuentran en los Estados Financieros.

7. **CONTABILIDAD Y CORPORACION**

La contabilidad representa el registro de las transacciones comerciales, la preparación de Estados Financieros, con los resúmenes de los resultados de las transacciones y el análisis e interpretación de los estados financieros de una empresa; su relación con las Corporaciones radica en que los Grupos Corporativos están formados por varias Empresas que se dedican a diferentes actividades, las cuales se prestan servicios entre las mismas.

Es importante mencionar que los Grupos Corporativos actualmente llevan contabilidad por cada una de las Empresas y utilizan el Método de Consolidación, para presentar los Estados Financieros Corporativos, el cual únicamente sirve para información al Consejo de Administración y Accionistas.

En el capítulo IV se indicará el procedimiento para presentar los Estados Financieros Consolidados y la información adicional que servirá de base para la Auditoría Corporativa.

C A P I T U L O I I I

A U D I T O R I A

La Auditoría es una rama muy importante, dentro del estudio de las Ciencias Contables, específicamente de la Contaduría Pública; ésta tiene por objeto el examen de los estados financieros de una Empresa, el cual debe ser realizado por una firma de Auditoría o por un Contador Público y Auditor Independiente, a efecto de que la opinión emitida sirva de base para la toma de decisiones; por lo que la interpretación del examen que haga de los aspectos financieros de la Empresa, deben ser apegados a las Normas y los Pronunciamientos de Auditoría, con criterio y habilidad profesional.

DEFINICION

Auditoría, es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia de una manera objetiva respecto de las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia, entre estas afirmaciones y criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados. ^{15/}

Auditoría, es el examen financiero de una entidad, efectuado por un técnico independiente, con el fin de emitir una opinión sobre la situación financiera de la misma. ^{16/}

Auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizada por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos. ^{17/}

¹⁵ AUDITORIA MODERNA, Editorial Continental S. A. de C. V. México Pag. 22. Año 1,988.

¹⁶ Tesis "La Planificación de la Auditoría Externa de Bancos en Guatemala". Erick A. Vargas S. Mayo 1977.

¹⁷ MANUAL DE AUDITORIA No. 1. J.A. Cashin, P.D. Neuwirth y J.F. Levy. Biblioteca Master Centrum. Grupo Editorial Océano.

2. OBJETIVOS GENERALES DE AUDITORIA

La auditoria está encargada de la revisión de los Estados Financieros, Políticas de dirección y procedimientos específicos, obteniendo evidencia suficiente, para poder expresar una opinión profesional.

El objetivo de cualquier clase de auditoria es añadir un cierto grado de validez a la información presentada en los estados financieros.

El objetivo del Auditor Independiente, es realizar un examen ordinario de los Estados Financieros, que servirán de base para expresar una opinión acerca de la adecuada presentación, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

3. RELACION CON EL CONTROL INTERNO

Debido a que el objetivo de la auditoria externa es examinar los Estados Financieros de una Empresa y expresar una opinión profesional, sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones; los Auditores, reconocieron la importancia de disponer de un buen control contable.

" El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las operaciones de una entidad, así como mantener el control de los activos y pasivos." ^{1a}/. Es decir, que si existe un sistema de control interno contable y éste es adecuado, la posibilidad que existan errores o fraudes es remota.

4. CLASIFICACION DE LAS AUDITORIAS:

Generalmente las auditorias se clasifican en seis categorías que son:

- 4.1 Auditoria Independiente.
- 4.2 Auditoria Interna.
- 4.3 Auditoria de Estados Financieros.

^{1a} NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS No. 14. Evaluación de la Estructura de Control Interno. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Recopilación 1,992.

- 4.4 Auditoría de Cumplimiento.
- 4.5 Auditoría Operacional.
- 4.6 Auditoría de Rendimiento.

4.1 AUDITORIA INDEPENDIENTE:

La función principal de la Auditoría Independiente, es la de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros; estos estados financieros son parte del informe presentado por el Auditor Independiente. Su objetivo es averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros con base al examen crítico y sistemático de la dirección interna y operaciones contables autorizadas por la administración de la Empresa. Además la responsabilidad ante terceras personas, le obliga a ser independiente del cliente que lo contrató.

INDEPENDENCIA: Para que la opinión del Auditor añada credibilidad a los estados financieros presentados por la dirección de la empresa, debe estar fuera del control de ésta y, por lo tanto, no debe ser un empleado de la misma. Los actos de los auditores independientes no están sujetos a la supervisión de la dirección del negocio, y esta situación por sí sola ya crea una considerable independencia, que también es una actitud mental independiente; la actitud y el pensamiento independiente son igualmente importantes en relación con la independencia entre el auditor y su cliente. A menos que el auditor sea independiente, la opinión que emita no será más fiable que los estados preparados por la dirección. ^{19/}

La independencia es el punto focal del Código de Ética Profesional del AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores) y de las reglas de conducta ética adoptadas por los auditores. Estas reglas prohíben tener ligaduras, tanto financieras como personales con el cliente o con sus negocios; promueven la apariencia y también el hecho de la independencia. Se podría decir que las reglas de conducta ética intentan hacer al Auditor Independiente, como la mujer

¹⁹ Howard F. Stettler. Auditing Principles, 4a. Ed. Prentice-Hall. Englewood Cliffs, New Jersey, 1977. Pág. 5.

del César, " más allá de toda sospecha". ^{20/}

4.2 AUDITORIA INTERNA:

Es una actividad considerada independiente, dentro de una organización para la revisión de la contabilidad y otras operaciones, y como una base de servicio a la dirección. Y representa un activo de la dirección que funciona para medir y evaluar la efectividad de otros controles. ^{21/}

4.3 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS:

Para realizar una auditoría de Estados Financieros, debe efectuarse un examen, revisión y evaluación de la evidencia, de conformidad con los Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría generalmente aceptadas, sobre las manifestaciones realizadas en dichos estados. Normalmente la auditoría se realiza en forma anual, pero puede hacerse por periodos más cortos dependiendo de lo que el cliente solicite o la necesidad que exista de obtener Estados Financieros Auditados.

En la actualidad los Estados Financieros Auditados, están siendo más solicitados por diferentes dependencias Financieras, Bancarias y otras; debido a que la credibilidad que le proporciona a los usuarios es considerable; estos usuarios pueden ser acreedores, accionistas, inversionistas, dependencias gubernamentales y el público en general.

4.4 AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO:

Como su nombre lo indica, esta clase de auditoría tiene por objeto determinar si se están cumpliendo las normas y procedimientos establecidos por la administración, para la realización de cualquier actividad operativa dentro de la Empresa, Organización o Corporación.

Quando el Auditor realiza una auditoría de

²⁰ MANUAL DE AUDITORIA No. 1. J.A. Cashin, F.D. Neuwirth y J.F. Levy. Biblioteca Master Centrum. Grupo Editorial Océano. Pág. 141.

²¹ Instituto de Auditores Internos.

cumplimiento tiene que determinar con la administración todos y cada uno de los aspectos y procedimientos que se deben de utilizar para realizar el trabajo, en los diferentes departamentos que existen en la Empresa dentro del organigrama.

Dentro de la Auditoría de Cumplimiento, pueden considerarse las obligaciones gubernamentales; entre las cuales se mencionan, el pago de impuestos, presentación de declaraciones, etc., por los contribuyentes ya sean personas individuales o jurídicas. El resultado de una Auditoría de Cumplimiento debe de comunicarse a la autoridad, la cual estableció el procedimiento.

4.5 AUDITORIA OPERACIONAL:

Una Auditoría Operacional, consiste en la revisión sistemática de cualquier parte o actividades de una organización, con el propósito de evaluar la eficiencia y efectividad de un determinado departamento. Al realizar una Auditoría Operacional, el auditor realizará un análisis y observación de las operaciones de cada departamento para determinar cuál es el problema del rendimiento no adecuado.

Esta clase de auditoría podría abarcar toda la organización, pero es común que se limite a un departamento o sección en donde existe preocupación por parte de los ejecutivos, administradores o accionistas de la organización, porque el trabajo no está siendo realizado en forma eficiente.

La finalidad de esta auditoría es la de evaluar la actuación, identificar oportunidades y presentar las recomendaciones correspondientes, para mejorar el área en la cual se está realizando la auditoría.

Los objetivos de una Auditoría Operacional puede ser:

- 4.5.1 Evaluar que tan apropiadas son las operaciones del departamento.
- 4.5.2 Identificar la mejor oportunidad para realizar las mejoras.
- 4.5.3 Realizar las recomendaciones más oportunas.

Los procedimientos para realizar las auditorías operacionales, se llevan a cabo por medio de entrevistas a los principales usuarios o ejecutores del

trabajo del departamento en el cual se está realizando la auditoría, examinar presupuestos, verificar si existe capacitación para los empleados, observar las operaciones reales, tomadas al azar de un periodo y analizar la información que se obtiene.

4.6 AUDITORIA DE RENDIMIENTO:

Esta Auditoría no se encuentra sujeta a ninguna clase de contrato y es realizada por el AUDITOR INTERNO, lo que persigue es verificar el rendimiento interno de las actividades de control dentro de la organización; es decir, que realiza una revisión de los procedimientos de control interno.

5. TIPOS DE AUDITORES:

Los Contadores Públicos y Auditores son los encargados de realizar las auditorías a personas individuales o jurídicas, en lo que se refiere a actos o eventos económicos, y estos generalmente se dividen en tres grupos:

- 5.1 Auditores Independientes.
- 5.2 Auditores Internos.
- 5.3 Auditores del Gobierno.

5.1 AUDITORES INDEPENDIENTES:

Son profesionales de las Ciencias Contables, quienes obtienen el título de Contador Público y Auditor; trabajan en forma independiente prestando sus servicios, y tienen como función principal emitir una opinión sobre los Estados Financieros, esta opinión tiene la credibilidad para las personas interesadas, que pueden ser clientes, acreedores, etc. Las cualidades que debe tener un Contador Público y Auditor es habilidad y destreza que adquiere a través de estudios formales, entrenamiento y experiencia, que los capacitan para ejecutar el trabajo encomendado, realizando auditorías para diferentes empresas u organizaciones, ya sean lucrativas o no lucrativas; dependencias gubernamentales y de personas individuales.

El Contador Público y Auditor debe realizar su trabajo con independencia mental, la independencia significa considerar los conceptos y técnicas para realizar su trabajo, en donde el auditor esté libre de prejuicios con respecto al cliente al cual le esté

realizando la auditoría.

Es necesaria la intervención del Auditor Independiente, para realizar una auditoría a una Empresa u Organización; debido al inherente conflicto potencial entre la dirección de una entidad y los usuarios de la información financiera; ya que los usuarios de los Estados Financieros necesitan una seguridad en cuanto a que la dirección ha cumplido con la responsabilidad administrativa en el manejo y supervisión de los sistemas que protejan los activos de la Corporación.

5.2 AUDITORES INTERNOS:

Los auditores internos, son Contadores Públicos y Auditores que forman parte del personal de una organización, los cuales desempeñan una función STAFF, es decir, que son empleados pero no se encuentran en línea recta dentro del organigrama; esto significa que el informe de los resultados obtenidos por las auditorías y controles realizadas son presentados directamente al Consejo de Administración y dentro de una Corporación usualmente vía Comité de Auditoría. La función e importancia de la Auditoría Interna, dentro de la Organización Empresarial, debido a los resultados obtenidos, se ha incrementado considerablemente.

El Auditor Interno se encuentra involucrado en todas las actividades dentro de una organización y su evaluación se considera independiente; debido a que revisa la contabilidad y operaciones de la empresa para determinar la efectividad de los controles establecidos. El objetivo de una Auditoría Interna es asistir o ayudar a todos los miembros que tienen la dirección administrativa de la Organización, para el cumplimiento de las responsabilidades, facilitar el análisis, las evaluaciones, realizar los comentarios y recomendaciones pertinentes con relación a las actividades que se han realizado.

Dentro de los objetivos generales que el Auditor Interno realiza, podemos mencionar:

- 5.2.1 Evaluar el grado de efectividad y aplicabilidad de los controles operativos, contables y financieros de la empresa y que el costo de los mismos sea razonable.

- 5.2.2 Asegurar que se esté cumpliendo en un alto grado las políticas, planes y procedimientos establecidos.
- 5.2.3 Determinar que existe un adecuado control de los activos de la compañía, para salvaguardarlos de pérdidas.
- 5.2.4 Asegurar el grado de confiabilidad de la información administrativa generada dentro de la organización.

5.3 AUDITORES DEL GOBIERNO:

Los Auditores gubernamentales son Contadores Públicos y Auditores empleados en dependencias del Gobierno. En el Ministerio de Finanzas Públicas por ejemplo, en la Sección o Departamento de Auditoría se ha contratado personal calificado, que tengan los conocimientos necesarios para realizar las auditorías correspondientes a los contribuyentes. En consecuencia el campo del Contador Público y Auditor se ha extendido en las dependencias del gobierno.

En los Estados Unidos, existe una unidad gubernamental conocida como GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO), que es una oficina de contabilidad que está dirigida por el CONTRALDR siendo él responsable ante el Congreso. Entre las funciones principales que tiene la GAO al realizar una Auditoría Gubernamental, se pueden mencionar:

- 5.3.1 Auditar los informes financieros.
- 5.3.2 Cumplimiento de la leyes y regulaciones aplicables.
- 5.3.3 Eficiencia en la economía y en sus operaciones.
- 5.3.4 Efectividad en lograr los resultados de programas.

Los hallazgos encontrados por los auditores GAO, son informados directamente al Congreso, y están al alcance del público.

Los Auditores Gubernamentales auditan las declaraciones de los contribuyentes, para determinar

que cumplan con las leyes fiscales aplicables.

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Para que el Contador Público y Auditor realice una Auditoría, es necesario la implementación de normas y procedimientos que sirvan como guía general para la ejecución del trabajo.

EL Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, ha promulgado los estándares, clasificándolas en tres categorías siendo las siguientes ²²/:

6.1 NORMAS GENERALES

- 6.1.1 El examen debe ser efectuado por una persona o personas que posean un adecuado entrenamiento técnico, capacidad profesional y habilidad como auditor.
- 6.1.2 Debe observar diligencia y cuidado profesional en la realización del trabajo y en la elaboración del informe.
- 6.1.3 En todos los aspectos relativos al trabajo, el auditor o auditores deben adoptar una actitud mental de independencia.

6.2 NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

- 6.2.1 El Auditor deberá obtener el conocimiento y estudio adecuado de la estructura del control interno existente en la Empresa, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza y alcance de las pruebas sustantivas.
- 6.2.2 El trabajo de auditoría debe ser planificado en forma oportuna y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares o asistentes de auditoría.
- 6.2.3 Deberá obtenerse suficiente y competente evidencia mediante la inspección,

²² NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS No. 1. Normas Básicas de Auditoría. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Recopilación 1,992.

observación, preguntas y confirmaciones para proporcionar bases razonables para expresar una opinión acerca de los Estados Financieros bajo examen.

6.3 NORMAS DEL DICTAMEN

- 6.3.1 El dictamen debe indicar si los estados financieros han sido presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 6.3.2 El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las cuales los principios de contabilidad no han sido consistentemente observados en el periodo actual en relación con el periodo anterior, incluyendo un párrafo explicativo en su dictamen.
- 6.3.3 Las revelaciones informativas contenidas en los Estados Financieros se considerarán como adecuadamente razonables, a menos que en el dictamen se indique lo contrario.
- 6.3.4 El dictamen o informe deberá contener la expresión de una opinión en relación a los Estados Financieros considerados en su conjunto, o una aseveración al efecto de que no puede expresarse una opinión. Cuando no puede expresarse una opinión sobre todo el conjunto, deberán ser expuestas las razones para ello. En todos los casos en los que el nombre de un auditor esté asociado con los estados financieros, el dictamen deberá contener una clara explicación del carácter del examen del Auditor, si hubiese alguno, y del grado de responsabilidad que asume.

7. PROCESO GENERAL DE AUDITORIA

El patrón general de auditoría consiste en tres fases importantes siendo las siguientes:

- 7.1 Planificación del trabajo de campo.
- 7.2 Realización del trabajo de campo.
- 7.3 Entrega del informe de auditoría.

7.1 PLANIFICACION DEL TRABAJO DE CAMPO

Para lograr el objetivo de la planificación de la Auditoría, es necesario conocer las características específicas del cliente, es decir, conocer la Empresa o negocio del cliente, así como las políticas y procedimientos contables.

Después de conocer la Empresa del cliente, se procede a diseñar los programas de trabajo para realizar un auditoría lo más efectiva y eficiente posible. En estos programas se identifican todas las tareas individuales que se deberán de realizar durante el examen, el cual servirá de guía para la ejecución del trabajo de campo y la emisión de un informe adecuado.

7.2 REALIZACION DEL TRABAJO DE CAMPO

Esta fase del proceso de auditoría consiste principalmente, en la ejecución de los programas de auditoría, la cual se encuentra a cargo de un senior o supervisor de auditoría. Este supervisor tiene la responsabilidad directa del personal asignado para la ejecución del trabajo, así como la revisión de campo de los papeles de trabajo.

El supervisor de Auditoría o Senior tiene a su cargo comprobar que todos los puntos descritos en el programa de auditoría se cumplan; así mismo verificar que en los papeles de trabajo las conclusiones anotadas estén justificadas con la evidencia obtenida y que ésta sea razonable para expresar una opinión acerca de los estados financieros sujetos a revisión.

Al finalizar el trabajo de campo, se prepara un borrador de la opinión y junto con los papeles de trabajo, se pone a disposición del auditor encargado del mismo para su revisión.

7.3 ENTREGA DEL INFORME DE AUDITORIA

La entrega del informe de auditoría es responsabilidad del auditor encargado del trabajo; en esta última fase de auditoría, el Auditor tiene dos alternativas; rendir una opinión o indicar que una opinión no puede ser externada.

Cuando el trabajo de campo se ha terminado y el

borrador de la opinión es trasladado para su revisión junto con los papeles de trabajo; se debe determinar que todos los puntos del programa de auditoría han sido completados y debidamente firmados por el personal que los realizó. Después el Auditor efectuará una revisión general de los papeles de trabajo para determinar si en su opinión la evidencia presentada en éstos, está de acuerdo con las conclusiones expuestas en los papeles de trabajo. Una vez que esté satisfecho, se envía al cliente el informe apropiado, que usualmente es de tipo corto, con una opinión limpia (sin salvedades) sobre los Estados Financieros.

8. CARACTERISTICAS PROFESIONALES DEL AUDITOR

Existen siete características esenciales, expuestas por ABRAHAM FLEXNER con respecto a los miembros de una profesión, aunque éstas evalúan a las escuelas médicas, son aplicables a todas las profesiones, y son las siguientes ²³/:

- 8.1 Los profesionales poseen un campo de conocimientos especializados.
- 8.2 Los profesionales experimentan con reconocido proceso formal de educación.
- 8.3 Los profesionales cumplen con los requisitos profesionales que se exigen para su admisión.
- 8.4 Los profesionales mantienen ciertas normas de conducta.
- 8.5 Los profesionales tienen un estatus reconocido.
- 8.6 El trabajo que realizan está dotado de un interés público.
- 8.7 Los profesionales pertenecen a una organización dedicada al avance de las obligaciones sociales de la profesión.

9. CARACTERISTICAS PERSONALES DEL AUDITOR

Los principales requisitos personales del Auditor son la competencia, la responsabilidad y la actitud profesional. En relación al primer requisito, se refiere a que éste debe ser competente en la práctica de su profesión, pues es tenido como un experto en contabilidad y auditoría. Debe conocer, en forma general, de asuntos legales. Sin pretender actuar con la capacidad de un abogado, sino, de ser necesario, deberá buscar asesoramiento de ellos para tales asuntos.

²³ Carey, The Accounting Profession, pp. 26-27.

Con respecto a la responsabilidad debe mantener el grado de integridad requerido para promover la confianza del público, debido a que su opinión sobre las manifestaciones de la gerencia, será válida si el público tiene confianza en la integridad e independencia de esa opinión, para darle credibilidad a los Estados Financieros. La responsabilidad del Auditor profesional lleva adherido al espíritu y a la letra, las reglas de conducta de ética y las normas de auditoría; la responsabilidad profesional del auditor se manifiesta en la actitud y enfoque a cada trabajo asignado.

La actitud profesional, se basa en la predisposición a la honestidad y a la libertad, esta actitud profesional se demuestra mediante virtudes como el respeto a la confidencialidad de su trabajo y a la colaboración constante con otros profesionales, para mejorar la profesión en su conjunto.

D. CODIGO DE ÉTICA PROFESIONAL

La ética Profesional, se extiende más allá de los principios morales y los estándares de conducta humana; comprende los estándares del comportamiento de una persona en el ejercicio de su profesión; en resumen la ética Profesional podrá considerarse como:

" Una mezcla de conceptos prácticos y morales, con un poco de exhortación a una conducta ideal diseñada para evocar - Acción Adecuada - de parte de los miembros de la profesión involucrada, todo reducido a reglas que se pretende sean exigibles, al menos hasta cierto grado, por medio de medidas disciplinarias ". ²⁴/

El Código de ética Profesional para Contadores Públicos y Auditores, se encuentra dividido en las secciones siguientes:

10.1 CONCEPTOS DE ÉTICA PROFESIONAL:

Estos conceptos representan los estándares de conducta que todo Contador Público y Auditor debe alcanzar; es decir, que constituyen los cimientos filosóficos sobre los cuales descansan las Reglas de Conducta.

²⁴ John L. Carey, William O. Doherty, Ethical Standards of the Accounting Profession (New York: Instituto Americano de Públicos 1,966), Pag. 6.

10.2 REGLAS DE CONDUCTA:

Establecen los niveles mínimos de conducta que se debe de aplicar en la profesión, para mejorar la competitividad y la calidad de los servicios prestados en el ejercicio de la contaduría pública.

10.3 RELACIONES CON EL CLIENTE:

Estas deben de ser confidenciales, y los honorarios que se cobran serán en base al grado de complejidad y lo extenso del trabajo a realizar.

10.4 RELACIONES CON LOS MIEMBROS DE LA PROFESION:

El Código de ética dicta, que el Auditor debe de cooperar y promover buenas relaciones con los demás miembros de la profesión.

10.5 LA PUBLICIDAD:

Se establecen los controles sobre publicidad, es decir, que ésta sea informativa, objetiva, agradable y digna de acuerdo con la profesión; además se prohíbe el pago de comisiones derivadas de referencias así como los actos que desacrediten la profesión.

11. NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD

Los Contadores Públicos y Auditores como profesionales, reconocen la necesidad de realizar los servicios de auditoría con el mínimo nivel de calidad. Las firmas de Auditoría deben establecer las políticas y procedimientos de CONTROL DE CALIDAD, para asegurarse que todos sus encargos son realizados de acuerdo con las normas profesionales. El Comité de Normas de Control de Calidad del AICPA proporciona la información sobre los controles apropiados; en el Pronunciamiento inicial enumeró los siguientes elementos de CONTROL DE CALIDAD:

- 11.1 Independencia.
- 11.2 Asignación de Personal a distintos trabajos.
- 11.3 Consultas.
- 11.4 Supervisión.
- 11.5 Contratación.
- 11.6 Desarrollo Profesional.
- 11.7 Promoción y Ascensos.
- 11.8 Aceptación y permanencia de clientes.
- 11.9 Inspección.

11.1 INDEPENDENCIA:

Se deben de establecer las políticas y procedimientos en las firmas de auditoría, para proporcionar una seguridad razonable con respecto a la independencia; el despacho de auditoría debe mantener un registro del personal profesional de sus clientes y los puestos importantes que estos ocupen dentro de la organización, para determinar que no exista familiaridad con personal de la firma.

11.2 ASIGNACION DE PERSONAL A DISTINTOS TRABAJOS:

Se deben de establecer políticas y procedimientos que permitan a la firma la seguridad, que el trabajo de auditoría será realizado por personas que tengan la capacidad técnica y habilidad requerida para la ejecución del trabajo asignado.

Los objetivos que deben de satisfacerse en la asignación de personal son los siguientes:

- 11.2.1 Planeación anual de la necesidad total de personal profesional para todos los trabajos de auditoría del despacho de auditoría.
- 11.2.2 Identificación oportuna de requerimientos de personal para trabajos específicos.
- 11.2.3 Uso de un presupuesto de tiempo, al determinar la necesidad de personal y al programar el trabajo de auditoría.

11.3 CONSULTAS:

Este elemento del control de calidad tiene como objetivo principal, establecer las políticas y procedimientos para obtener una seguridad razonable que obtendrá la ayuda necesaria sobre cuestiones contables y de auditoría, por personas dentro o fuera del despacho pero que tengan un nivel apropiado de conocimientos, expertos en la materia, criterio y autoridad. Las consultas que se realicen, dependerán del grado de complejidad del trabajo de auditoría y de la capacidad, conocimiento y criterios del auditor que realiza el trabajo. El despacho de auditoría debe mantener una biblioteca técnica para consultas; si los recursos lo permiten debe de tener personal dedicado a las investigaciones.

11.4 SUPERVISION:

Para la supervisión y la conducción del trabajo a todos los niveles de la organización, deben crearse las políticas y procedimientos, para proporcionar a la firma de auditoría la seguridad razonable que el trabajo realizado satisface las Normas de Control de Calidad. La responsabilidad de la firma en el establecimiento de procedimientos de supervisión es distinta de la responsabilidad individual, según la norma relacionada con el trabajo de campo de planificar y supervisar el trabajo de un sus asistentes durante el desarrollo de la auditoría.

11.5 CONTRATACION:

El objetivo de este elemento es asegurarse que la firma de auditoría contrate personal que posea capacidad y competencia, es decir, características que faciliten realizar el trabajo de una forma apropiada; estas políticas y procedimientos de reclutamiento de una firma, se consideran vitales para satisfacer este objetivo. La calidad del trabajo de la firma, depende también de la integridad, competencia y motivación del personal que realiza y supervisa dicho trabajo.

11.6 DESARROLLO PROFESIONAL:

La firma de auditoría, tiene la responsabilidad de cerciorarse que el personal tenga los conocimientos requeridos que le permitirán el cumplimiento de las responsabilidades asignadas. Deben establecerse políticas y procedimientos para el cumplimiento de esta Norma de Control, la cual se basa en la educación profesional continuada y en actividades de entrenamientos, que también permitirán al personal progresar dentro de la firma.

11.7 PROMOCION Y ASCENSOS:

Se deben de establecer las políticas y procedimientos para promover al personal de auditoría. Para tal efecto se seleccionará al personal que reúna los requisitos necesarios para el cumplimiento total de las responsabilidades que tendrán que asumir. Entre los requisitos que debe poseer el personal seleccionado para promocionar, se incluyen carácter, inteligencia, criterio y motivación.

Para alcanzar este objetivo es necesario que se asigne a personal para que supervise y realice evaluaciones periódicas a los asistentes, incrementando las responsabilidades, y se deben de nombrar comités de socios para decidir qué cualidades deberán de poseer los individuos para poder ser promovidos.

11.8 ACEPTACION Y PERMANENCIA DE CLIENTES:

Este elemento centra su atención en la calidad del cliente. Se deben establecer las políticas y procedimientos para decidir si se debe aceptar un nuevo cliente o si se debe continuar con el actual, con el fin de minimizar la probabilidad de asociación con un cliente cuyos administradores no poseen integridad.

Dentro de las razones por las cuales existe una cierta rotación de auditores, podemos mencionar:

- 11.8.1 Recibir un rango más amplio de servicios profesionales, en el área de consultoría administrativa.
- 11.8.2 Políticas normales de rotación que adopte el cliente.
- 11.8.3 Reducir los honorarios de auditoría.
- 11.8.4 Mantener relaciones con despachos de Auditoría más prestigiosas y,
- 11.8.5 Conflictos entre el cliente y auditor.

11.9 INSPECCION:

Deben de establecerse políticas y procedimientos para la inspección o revisión, para determinar si estos procedimientos relacionados con los elementos del control de calidad, están siendo aplicadas de una manera efectiva. Los procedimientos para la inspección generalmente incluyen designar personas y equipos de revisión para que realicen inspecciones periódicas.

2. DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

La función principal y final del proceso de Auditoría, es la de emitir una Opinión sobre los Estados Financieros preparados por el cliente; después de haber realizado las revisiones correspondientes, para añadirles a estos Estados

Financieros mayor credibilidad ante terceras personas.

12.1 DEFINICION:

El Dictamen estándar del Auditor, es el documento en el cual el Contador Público y Auditor Independiente emite su opinión en base a la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los Estados Financieros, de conformidad con principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. ^{25/}

El dictamen estándar del auditor, en el primer párrafo o párrafo de introducción, identifica los estados financieros; en el párrafo del alcance describe la naturaleza de una auditoría y en el párrafo de la opinión, expresa la opinión del Auditor.

12.2 ESTRUCTURA DEL DICTAMEN ESTANDAR:

Para realizar el Dictamen de estados financieros, el Auditor debe de cumplir con los elementos básicos, los cuales se encuentran en la Norma de Auditoría No. 10 referente al Dictamen sobre Estados Financieros Auditados, siendo los siguientes:

- 12.2.1 **TITULO:** Este debe incluir la frase "CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE".
- 12.2.2 **PARRAFO DE INTRODUCCION,** Contiene:
- a) **Identificación:** Una declaración que los estados financieros que se identifican en el dictamen fueron auditados.
 - b) **Responsabilidad:** En el dictamen se debe declarar que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía; y que la responsabilidad del Contador Público y Auditor es expresar una opinión sobre dichos estados financieros, con base en su auditoría.

²⁵ NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS No. 10 Dictamen sobre estados financieros auditados. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Recopilación 1,992.

12.2.3 **PARRAFO DEL ALCANCE, Contiene:**

- a) Normas de Auditoria: Se debe realizar una declaración en la cual se indique, que la auditoría ha sido efectuada de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- b) Razonabilidad: Se debe realizar una declaración de que las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable que los estados financieros no contienen errores importantes.
- c) La Auditoría incluye: Se debe realizar una declaración de que la auditoría contiene:
- El examen sobre la base selectiva, de la evidencia.
 - Evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes realizadas por la administración.
 - Evaluación de la presentación general de los estados financieros.
- d) La base para emitir una opinión: Se debe realizar una declaración, de que el auditor considera que su examen provee una base razonable para emitir su opinión.

12.2.4 **PARRAFO DE LA OPINION: Contiene:**

Una opinión de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía 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.

12.2.5 NOMBRE, FIRMA Y NUMERO DE COLEGIADO:

Se debe de anotar el nombre 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,

12.2.6 FECHA: La fecha del dictamen de auditoría.

13. CLASES DE DICTAMENES:**13.1 SIN SALVEDAD, STANDARD O LIMPIO:**

Una opinión limpia establece que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, en todos sus aspectos importantes; y que el resultado de las operaciones y el flujo de efectivo, fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta opinión deberá ser expresada solamente cuando el Auditor esté seguro que la información presentada está de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

La presentación del dictamen estándar de auditoría de estados financieros, realizado por una firma de auditores independientes, que cubre un solo año, es el siguiente:

" Hemos auditado el balance general adjunto de la Compañía X al 31 de diciembre de 19XX, 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 administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado 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 administración, 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 Compañía X al 31 de diciembre de 19XX, 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.

Nombre de la firma de auditores, firma, nombre y número de colegiado del socio responsable del trabajo. Fecha
". 26/

Existen situaciones de incertidumbre y consideraciones de materialidad, que obliga a añadir en el dictamen un párrafo explicativo y las cuales pueden ser:

13.1.1 Situaciones

- a) Posibilidad remota de una pérdida importante.
- b) Probabilidad de una pérdida importante.
- c) Posibilidad razonable de pérdida importante.

13.1.2 Consideraciones

- a) Evaluación de la materialidad, de las pérdidas razonablemente posibles, que puedan incurrirse al resolver las incertidumbres.
- b) Aplicar el juicio profesional sobre la materialidad, para depositar su confianza en los estados financieros.
- c) Considerar la posible pérdida en relación con el patrimonio de los accionistas y con otras partidas relevantes del balance general, es decir, en el total de activos y pasivos, así como en los activos y pasivos corrientes.

- d) Considerar la posible pérdida frente a los componentes relevantes del estado de resultados, tales como la utilidad en operaciones continuas.

13.2 CON SALVEDAD:

Una opinión con salvedad establece que, excepto por los efectos del (de los) asunto (s) relacionado (s) con la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, en todos sus aspectos importantes; y que el resultado de las operaciones y el flujo de efectivo, fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

A continuación se describen algunas circunstancias que puede requerir una opinión con salvedad:

- 13.2.1 Cuando no exista suficiente evidencia importante o existan restricciones en el alcance de auditoría.
- 13.2.2 Cuando los estados financieros contienen desviaciones de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 13.2.3 Cuando en los estados financieros existe una revelación inadecuada y no presentan la información de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, incluyendo las Notas a los estados financieros, el Auditor debe expresar una opinión adversa o con salvedad, debido a la desviación de dichos principios.
- 13.2.4 Cuando en los estados financieros, se han realizado cambios contables que no cumplan con los principios de contabilidad generalmente aceptados; cuando por el método de contabilizar, el cambio esta de acuerdo a dichos principios y cuando no exista justificación razonable por parte de la administración para la realización del cambio.

A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen en que la opinión contiene una salvedad por la aplicación de un principio contable que difiere de los

principios de contabilidad generalmente aceptados:

" Hemos auditado el balance general adjunto de la Compañía X al 31 de diciembre de 19XX, 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 administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable que 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 administración, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para nuestra opinión.

La Compañía ha excluido de propiedades y deuda, en los balances generales adjuntos, ciertas obligaciones de arrendamiento que, en nuestra opinión deberían ser capitalizadas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Si se hubieran capitalizado estas obligaciones, la propiedad se hubiera incrementado en Q. _____ y Q. _____, la deuda a largo plazo en Q. _____ y Q. _____, y las utilidades retenidas en Q. _____ y Q. _____, al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, respectivamente. Adicionalmente, la utilidad neta habría aumentado (disminuido) en Q. _____ y Q. _____, y las utilidades netas por acción se habrían aumentado (disminuido) en Q. _____ y Q. _____, respectivamente, por los años terminados a esas fechas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de no capitalizar ciertas obligaciones de arrendamiento, como se discute en el párrafo precedente, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X al 31 de

diciembre de 19X2 y 19X1, 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."zz/

13.3 CON OPINION ADVERSA O NEGATIVA:

Una opinión adversa expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, en todos sus aspectos importantes; y que el resultado de las operaciones y el flujo de efectivo, no fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el auditor expresa una opinión adversa debe de revelar en uno o más párrafos explicativos, anteriores a la opinión lo siguiente:

- 13.3.1 Todas las razones importantes para dar su opinión adversa; y
- 13.3.2 Los efectos principales que originaron su opinión adversa.

El ejemplo de una opinión adversa se presenta a continuación:

" Hemos auditado el balance general adjunto de la Compañía X al 31 de diciembre de 19XX, 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 administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado 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

27 Ibidem. Pág. No. 58.

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

Como se menciona en la nota X a los estados financieros, la Compañía registra la propiedad, planta y equipo al valor de tasación y la deprecia con base en dichos valores. Los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren que la propiedad, planta y equipo se lleve a un monto que no exceda el costo, disminuido por la depreciación basada en ese monto.

Debido a la desviación a principios de contabilidad generalmente aceptados descritas en el párrafo anterior, los inventarios al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 están incrementados en Q. _____ y Q. _____, por la inclusión de depreciación en exceso con respecto a la basada en el costo; la propiedad, planta y equipo menos la depreciación acumulada, está aumentada en Q. _____ y Q. _____ sobre el monto basado en el costo histórico, lo que origina un aumento de Q. _____ y Q. _____ en las utilidades retenidas y un aumento de Q. _____ y Q. _____ en el superávit por revaluación. El costo de ventas ha sido incrementado en Q. _____ y Q. _____ por los años terminados en 19X2 y 19X1, respectivamente, a causa de los efectos de la contabilización mencionada anteriormente; ocasionando una disminución en la utilidad neta de Q. _____ y Q. _____, respectivamente.

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos discutidos en esos párrafos precedentes, los estados financieros arriba mencionados no presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, 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." ^{2a}/

13.4 ABSTENCION DE OPINION:

Una abstención de opinión establece que el auditor

^{2a} Ibidem. Pág. No. 58.

no expresa una opinión sobre los estados financieros; esta abstención de opinión se debe a que el auditor considera que con base a su auditoría, existen desviaciones importantes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Al expresar las limitaciones en el alcance que originen una abstención de opinión esto se debe de indicar en uno o más párrafos separados, los aspectos por los cuales su auditoría no cumplió con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

A continuación se presenta un ejemplo de un dictamen, absteniéndose de opinar:

" Hemos sido contratados para auditar los balances generales adjuntos de la Compañía X al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 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 administración de la Compañía.

La Compañía no efectuó un conteo físico de sus inventarios en 19X2 y 19X1, cuyos saldos se presentan en los estados financieros adjuntos por Q. _____ al 31 de diciembre de 19X2 y Q. _____ al 31 de diciembre de 19X1. Adicionalmente, la evidencia que soporta el costo de propiedad y equipo adquirido antes del 31 de diciembre de 19X1, no se encuentra disponible. Los registros de la Compañía no permiten la aplicación de otros procedimientos de auditoría para los inventarios o para propiedad y equipo.

Debido a que la Compañía no tomó inventarios físicos y a que nosotros no pudimos aplicar otros procedimientos para satisfacernos de las cantidades de inventario y del costo de propiedad y equipo, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para expresar, y no expresamos, una opinión sobre esos estados financieros." ²⁹/

14. AUDITORIA Y CORPORACION

En el desarrollo de este capítulo se indicó que la Auditoría consiste en el examen objetivo de la contabilidad.

²⁹ Ibidem. Pág. No. 58.

acompañado de un Dictamen acerca de la situación financiera y de los resultados de las operaciones efectuadas por la empresa; la cual es analítica porque juzga la actuación de la administración de la Empresa.

La Auditoría para un Grupo de Empresas o Grupo Corporativo, es importante debido al respaldo que le proporciona a la información presentada en los Estados Financieros Consolidados. Es importante hacer constar que la legislación Guatemalteca no permite la presentación de Estados Financieros para un Grupo de Empresas.

C A P I T U L O I V

AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA

En el capítulo anterior, se indicó que la Auditoría Externa Independiente, es una rama principal de la Contaduría Pública, la cual tiene por objeto el examen financiero de una Empresa Mercantil; que dicho examen debe ser realizado por un Profesional independiente de la entidad a examinarse, a efecto de que la opinión a emitirse sobre los estados financieros de la Empresa sea apegada a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas con criterio y habilidad profesional; pero fundamentalmente, con independencia mental, para que los administradores tengan una opinión imparcial que les sirva para la toma de decisiones financieras para la Empresa. En el presente capítulo se tratará de exponer el desarrollo de la Auditoría Externa en un ambiente Corporativo.

1. CORPORACION

1.1 GENERALIDADES:

En la actualidad el concepto de CORPORACION ha tenido mucho auge, debido a la reciente creación de GRUPOS CORPORATIVOS de empresas. La importancia de la Auditoría Externa de las Empresas que conforman la Corporación da como resultado un Consolidado que permite a los Socios o Accionistas, tener un mejor panorama de la situación financiera para la toma de decisiones del Grupo de Empresas, en las cuales se tiene una inversión . El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, emitió el Pronunciamiento No. 18 sobre Contabilidad Financiera, el cual no indica los lineamientos para la presentación de la información consolidada de un compañía matriz y sus subsidiarias; las políticas empleadas por las diferentes firmas, revelan que para consolidar información las Corporaciones se basan en este pronunciamiento.

1.2 DEFINICION:

Cuerpo Comunidad, en América, es compañía o Sociedad Anónima. ^{99/}

⁹⁹ Diccionario de la Lengua Española. Grupo Editorial Océano. Barcelona, España.

Asociación o comunidad de personas regida por alguna ley o estatuto; una corporación literaria. Sinónimo Sociedad, organismo, entidad, mutualidad, colegio. ^{21/}

Para nuestro estudio se entiende por CORPORACION como el grupo de compañías, empresas o sociedades reunidas, en donde los socios en su mayoría son comunes y las actividades de cada una de ellas de una u otra forma se encuentran inter-relacionadas.

1.3 ASPECTOS LEGALES:

La legislación guatemalteca, específicamente el Código de Comercio de Guatemala, no regula los Grupos Corporativos, solamente lo hace respecto a la fusión de sociedades; además no existen folletos de consulta que puedan proporcionarnos el camino que lleven a un criterio uniforme de cómo realizar una AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA; lo que trae como consecuencia que los Contadores Públicos y Auditores que realizan esta clase de auditorías, se vean en la necesidad de crear sus propios métodos, sistemas y procedimientos.

2. MARCO DE REFERENCIA

Los Socios o Accionistas son los aportadores de los recursos, los cuales son administrados por el grupo de socios que conforman el Consejo de Administración quienes toman las decisiones adecuadas, en base a la información financiera presentada que en un momento determinado, afectan el patrimonio grupal.

Para que esta administración sea realizada en forma adecuada, se requiere que exista un instrumento de vigilancia ajeno a la Empresa, cuyo objetivo principal es responsabilizarse de la veracidad de la información contenida en los estados financieros, para salvaguardar sus activos.

La AUDITORIA EXTERNA FINANCIERA CORPORATIVA, aporta elementos de Juicio suficientes para tener conocimiento de la situación financiera del grupo de empresas, en cuanto a sus operaciones, magnitud, complejidad y diversidad de

²¹ Diccionario, Pequeño LAROUSSE Ilustrado, por Miguel del Toro y Gisbert. Editorial Larousse. Buenos Aires. Pág. 278.

actividades; cuya Opinión o Dictamen, es utilizada ante la Comunidad Bancaria, Bursátil, Contable y Fiscal.

Es necesario realizar un examen de los recursos disponibles en forma permanente para tener los elementos de juicio que sirvan para retroalimentar los procesos de planeación, información y control para así vigilar el cumplimiento de las metas y objetivos. Debido al crecimiento constante de las empresas éstas demandan niveles cada vez más elevados de eficiencia y calidad en la asignación y utilización de dichos recursos.

La Auditoría Externa Corporativa, en lo que se refiere al Grupo de Empresas, está ligada con la Auditoría de Operación ya que ésta tiene como base principal la evaluación del Control Interno y el análisis de las desviaciones en lo que se refiere a presupuestos; es decir, que la Auditoría Operacional provee los recursos necesarios para llevar a cabo la implementación de los sistemas de evaluación y control para darle a la información la confiabilidad para tomar las decisiones más oportunas.

POLITICAS CORPORATIVAS

Las Políticas Corporativas son los lineamientos emitidos sobre algún asunto determinado por un el Consejo de Administración Corporativo, las cuales sirven para orientar y marcar el campo de acción de los Ejecutivos, y son de observancia obligatoria para el grupo. Por la importancia que tiene la auditoría como recurso de control corporativo y con base a la responsabilidad de cada ejecutivo, a continuación se establecen las siguientes políticas:

- 3.1 Desarrollar y mantener los mejores sistemas de control y evaluación integral recurrente.
- 3.2 Institucionalizar la práctica de auditoría como principal elemento de control corporativo, bajo un esquema centralizado y dirigido por el Comité de Auditoría, en cuanto a recursos de evaluación de ejecutivos y de negocios se refiere.
- 3.3 Practicar auditorías sistemáticas y recurrentes en todas las empresas del grupo.
- 3.4 Establecer Corporativamente, por medio del Comité de Auditoría, los criterios, procedimientos, metodología y organización de la función de auditoría, responsabilizando a la Gerencia de Auditoría

Corporativa de su coordinación general.

- 3.5 Responsabilizar a los delegados del Consejo de Administración en cada empresa del grupo, de facilitar la función de auditoría bajo los criterios, procedimientos, metodología y organización establecidos.
- 3.6 Desarrollar y mantener un sistema de información en relación con los asuntos de auditoría, el Consejo de Administración y la Asamblea de Accionistas, por medio del Comité de Auditoría.
- 3.7 Centralizar la contratación y pago de servicios de auditoría; la revisión y aprobación de programas de auditoría, así como la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- 3.8 Que la administración de la empresa examinada atienda con diligencia y responsabilidad las solicitudes de información y documentación de los auditores, para el eficiente desarrollo de su labor.
- 3.9 Definir claramente las responsabilidades y facultades del personal de auditoría corporativa.
- 3.10 Disponer la práctica de auditorías externas e internas a las empresas, de acuerdo con el plan aprobado por el Comité de Auditoría, y coordinar el evento hasta la obtención del Dictamen y/o Informe correspondiente.
- 3.11 Establecer el programa anual de Auditoría Interna.
- 3.12 Establecer las bases para la evaluación del control interno.
- 3.13 Asegurar a las empresas sus auditorías externas e internas, para lo cual se establecerá un sistema de evaluación, con la participación activa de la administración de las empresas.
- 3.14 Controlar y vigilar la ejecución de los trabajos de auditoría.
- 3.15 Establecer los procedimientos de coordinación de las auditorías internas y externas.
- 3.16 Fijar las normas conforme a las cuales el auditor deba presentar informes tendientes a facilitar el

seguimiento de las recomendaciones de las auditorías internas y externas.

- 3.17 Practicar las visitas y auditorías especiales que disponga el Comité, el Consejo de Administración o la Asamblea de Accionistas.
- 3.18 Controlar la firma de profesionales que deba prestar el servicio de auditoría externa.
- 3.19 Cubrir los honorarios devengados y los gastos efectuados durante la auditoría.

4. OBJETIVOS DE LA AUDITORIA CORPORATIVA

Los objetivos de las Auditorías Corporativas son entre otras, permitir a los Accionistas del grupo de las Empresas filiales, tener un instrumento de control que les permita la supervisión directa y centralizada de las actividades de auditoría interna y externa; además mantener una estrecha comunicación entre el Consejo de Administración y los Auditores Internos y Externos, para lograr lo siguiente:

- 4.1 El cumplimiento, por parte de la administración, de los objetivos, políticas y lineamientos establecidos por el Consejo de Administración.
- 4.1 La existencia de información financiera confiable y oportuna.
- 4.3 La salvaguarda de los activos confiados a la administración de la empresa.
- 4.4 Informar sobre la situación financiera y de las operaciones de las empresas.
- 4.5 Descubrir los errores e irregularidades.
- 4.6 Valorar la economía y eficacia con que se emplean los recursos.
- 4.7 Asegurarse del grado de confiabilidad e integridad de la información financiera y administrativa, generada dentro de la organización.
- 4.8 Revisar las operaciones o programas para asegurarse que los resultados son coherentes con los objetivos y las metas establecidas.

- 4.9 Que las operaciones y programas han sido llevados a cabo como estaban previstas.

La auditoria externa examina los estados financieros de una Empresa o Sociedad en forma individual; para realizar una AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA, es necesario crear un MANUAL NORMATIVO DE MÉTODOS Y PROCEDIMIENTOS.

5. COMITE DE AUDITORIA

La administración o dirección de una Empresa, es importante que se realice en forma profesional, tomando en consideración que el compromiso que esta administración conlleva es el de alcanzar un resultado óptimo para los Accionistas. Cuando existe un grupo de empresas filiales, un solo director o gerente no puede ejecutar todas las actividades que deben realizarse y verificar el cabal cumplimiento de los objetivos de éstas.

Por lo tanto, es necesario crear un COMITE DE AUDITORIA para que con independencia y en forma organizada se realicen las actividades, sistematizando la información para no tener incertidumbres por riesgos no analizados.

Un COMITE DE AUDITORIA puede reforzar la posición de un departamento de Auditoria Interna dando a los miembros del mismo, acceso al Consejo de Administración, es igualmente importante el hecho de que un Comité de Auditoria facilite un alto grado de interés para todas las medidas de control financiero dentro de la empresa. Para la mayoría, el Comité de Auditoria representa un puente entre el Consejo de Administración y los auditores. Y para cumplir sus responsabilidades hacia los accionistas y ante el público, los miembros del Comité de Auditoria tienen que estar más interesados y mejor informados de los aspectos de auditoria. La dirección también debe conocer la necesidad de protegerse a través de una adecuada atención a los controles internos y a las auditorias efectivas. Consecuentemente, la dirección está más interesada en las sugerencias del Auditor y en las solicitudes de información por parte del Comité de Auditoria. ^{22/}

²² R. K. Maustz y F. L. Neumann, Corporate Audit Committees: Policies and Practices, Institute of Internal Auditors, Altamonte Spring, Florida, 1977. Manual de Auditoria No. 1. J.A. Cashin, F.D. Neuwirth y J.F. Levy. Biblioteca Master Centrum. Grupo Editorial Océano. Pag. 184 y 185.

Muchas empresas tienen en la actualidad COMITES DE AUDITORIA los cuales están integrados por miembros externos al Consejo de Directores; por lo tanto, la independencia del Auditor se ve fortalecida por el Comité de Auditoría. Para realizar el trabajo óptimo expuesto anteriormente, es necesario crear un " **NORMATIVO DE AUDITORIA PARA LAS CORPORACIONES** ".

El Comité de Auditoría debe mantener una comunicación entre el Consejo de Administración y los Auditores Internos y Externos, respecto a:

- 5.1 Selección, promoción, ratificación y sustitución del Auditor Externo y designación del Director de Auditoría Interna.
- 5.2 Grado de avance de la auditoría y honorarios relacionados.
- 5.3 Estados financieros intermedios y dictamen respectivo.
- 5.4 Políticas de la Empresa.
- 5.5 Adecuación en su caso de los sistemas vigentes y sus controles internos.
- 5.6 Resultados de la Auditoría y su seguimiento, en su caso.
- 5.7 Acciones requeridas como resultado de un informe significativo o relevante.

3. AUDITORIA INTERNA

La Auditoría Interna en las empresas, tiene el problema que existe una limitación con respecto a la asignación de recursos económicos; es por ello que surge la necesidad de crear un PLAN que optimice los recursos y que además garantice una independencia profesional.

El PLAN ANUAL DE AUDITORIA INTERNA debe ser elaborado por la Gerencia de Auditoría Corporativa y autorizado por el Comité de Auditoría, en donde incluyen un programa mínimo de auditoría, que su función es complementar los servicios del Auditor Externo; en base a la planeación y bajo una metodología corporativa.

El PLAN DE AUDITORIA INTERNA, contiene lo siguiente:

- a) Programa mínimo de Auditoría Interna.
- b) Programa de revisión de Auditoría Interna.
- c) Coordinación con Auditoría Externa.
- d) Necesidades divisionales de auditoría.
- e) Necesidades determinadas por la administración de la Entidad y los auditores externos.

Cuando el Plan de Auditoría se encuentra aprobado y autorizado por el Comité, se les comunica a cada una de las divisiones para su ejecución y proceso; posteriormente se debe elaborar una propuesta para la revisión de las asignaciones, la cual debe ser autorizado también por el Comité de Auditoría; y después se le comunica a cada Empresa del Grupo Corporativo el plan de revisión de Auditoría Interna para su ejecución.

Con base al Plan de Auditoría Interna, se elabora el programa de Auditoría Externa, coordinando cada una de las actividades con la Gerencia de Auditoría Corporativa para su análisis, revisión y autorización.

6.1 MANUAL DE FUNCIONES:

Es necesario establecer un Manual de las Funciones para administrar y controlar las auditorías externas e internas a nivel Corporativo; como el órgano formal de comunicación para difundir en toda la organización del grupo, las POLITICAS CORPORATIVAS establecidas para la práctica de auditoría, así como los procedimientos para su cumplimiento. Es importante establecer en este Manual la Metodología Corporativa para el establecimiento de la función de auditoría.

Los objetivos principales de este Manual de funciones para la Corporación son los siguientes:

- 6.1.1 Provee a la Asamblea de Accionistas y al Consejo de Administración, un valioso recurso de Control Corporativo que participa como elemento auxiliar de coordinación.
- 6.1.2 Promueve la implementación o el reforzamiento de un control interno adecuado y eficiencia corporativa, asegurando el cumplimiento de los planes de acción correctiva.

- 6.1.3 Asegurar la confiabilidad, oportunidad y utilidad de la información para la toma de decisiones.
- 6.1.4 Permite la especialización de la función de auditoría, teniendo como resultado inmediato la optimización de los recursos humanos y económicos.
- 6.1.5 Garantizar resultados de óptima calidad, mediante la coordinación y control del proceso de auditoría.

En la actualidad cuando se efectúa una AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA, el Contador Público y Auditor inicia por realizar una auditoría de cada una de las empresas que forman el Grupo Corporativo, que consiste en un examen individual de cada una de ellas, el cual arroja la realidad financiera de una empresa; además realiza un examen general de cada una de las auditorías individuales y consolida la información, este consolidado final les proporciona a los socios de las empresas, el resultado de que el Grupo Corporativo está funcionando aceptablemente, Sin embargo, el consolidado general no le da una aceptación crediticia a la Corporación, y queda como una mera información para la toma de decisiones de los socios inversionistas, quiere decir, que este consolidado no tiene la fuerza necesaria para obtener un crédito para una de las empresas filiales.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, la función de la AUDITORIA CORPORATIVA es crear un plan integral que de acuerdo con el Comité de Auditoría, lleve a cabo un programa único de auditoría por etapas (auditoría externa), en la cual se emite el Dictamen Financiero coordinado con la Auditoría Interna y evaluando el Control Interno; y un plan anual de auditoría interna, cuya función es ejecutar el programa de auditoría coordinado con la auditoría externa, presentar informes y realizar un plan para corregir deficiencias del Control Interno, para cumplir con lo planeado.

El Manual debe estar diseñado para poder ser aplicado en Empresas cuyos Socios o Accionistas sean los mismos o bien representen más del 50% de sus acciones.

6.2 FORMAS DE CONTROL:

Para dirigir un Grupo de Empresas es necesario implementar procedimientos y mecanismos que promuevan el cumplimiento de los objetivos planteados por la organización; por lo que es necesario saber cómo y cuándo tomar las mejores decisiones.

6.2.1 Definición: El control comprende todas las medidas tomadas en una empresa para dirigir, restringir, gobernar y verificar sus distintas actividades, con el propósito de lograr objetivos. Estas medidas de control incluyen, pero no están limitadas, la forma de organización, políticas, sistemas, procedimientos, instrucciones, normas, comités, catálogos de cuentas, presupuestos, informes, registros, listas, métodos y Auditoría Interna. ^{33/}

Debido a la necesidad de implementar controles en las Empresas, a continuación se especifican dos tipos:

6.2.2 Control Operativo: En una empresa organizada, existen diferentes departamentos y diferentes niveles de ejecutivos, los cuales son responsables de la ejecución de los programas de trabajo establecidos para la división que tienen a su cargo; este tipo de organización se conoce como CONTROL INTERNO el cual comprende: "el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados para: salvaguardar sus activos, promover la eficiencia de sus operaciones y la confiabilidad de la información contable, y el cumplimiento de las políticas adoptadas por la Administración" ^{34/}. Este plan

³³ MANUAL DE AUDITORIA No.1 J.A. Cashin, F.D. Neuwirth y J.F. Levy. Biblioteca Master Centrum. Grupo Editorial Océano. Pag. 232.

³⁴ Comisión de Principios sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría. Norma de Auditoría No. 6. Estudio y Evaluación del Control Interno por el Auditor. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

lleva por objetivo el cumplimiento de las metas establecidas por el Manual para obtener información confiable y oportuna para que el control sea eficiente.

6.2.3 Verificación y Evaluación Interna: La verificación de los controles, inicia con la evaluación de los estados financieros para asegurar que las afirmaciones realizadas en ellos, sean razonables; esta evaluación debe ser elaborada por una persona distinta a la que realizó la operación, es decir, con independencia de criterio, con el objeto de emitir juicios objetivos para controlar las operaciones y a su vez proponer las recomendaciones adecuadas, para el logro de la eficiencia.

El objeto de estudio y evaluación del control interno por parte del auditor, es establecer la base para confiar en el sistema, con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría que deban aplicarse a su examen de los estados financieros. Este estudio y evaluación provee frecuentemente una base para sugerencias a los clientes referentes a mejoras en los controles internos, sin embargo el alcance de cualquier estudio adicional hecho para desarrollar tales sugerencias, no está cubierto por este pronunciamiento. El estudio y evaluación contemplados por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, deben realizarse para cada auditoría en la extensión que el auditor considere necesaria para este objeto. ^{25/}

6.3 PROGRAMA DE AUDITORIA INTERNA:

Para llevar a cabo las auditorías de las empresas que forman la corporación, debe realizarse como mínimo un programa que incluya los aspectos más importantes para el desarrollo del mismo, en donde se efectúen las evaluaciones de las funciones de la operación del programa, para aumentar la eficiencia operativa en las empresas; lo cual da como resultado un apoyo en las

²⁵ Ibidem. Pag. No. 77.

asignaciones de cada uno de los trabajos. Este programa comprende:

- 6.3.1 Evaluación de controles básicos: Está basado en el Control Interno con el que deben contar todas las empresas del grupo, es decir, que son los requisitos mínimos para asegurarse que la operación sea eficiente, la administración de los recursos humanos y económicos sea adecuada, para que la información sea confiable y oportuna. Esta evaluación nos permitirá determinar en donde se encuentran las deficiencias en la organización sobre activos fijos, sistemas de información, etc.
- 6.3.2 Análisis de estándares: Los estándares representan la medida de eficiencia de los principales indicadores de operación del giro de una compañía. Su definición y comparación contra los indicadores reales determinan el grado de competitividad y el resultado de operación. Este análisis promueve realizar una EFICIENCIA OPERATIVA en las funciones de las empresas tales como, disminución de mermas y desperdicios, óptima rotación de inventarios, óptima rotación de la cartera, etc.
- 6.3.3 Análisis de presupuestos: Los presupuestos son una base importante porque establecen las metas y objetivos planteados por la administración, y al realizar su ejecución y comparar el resultado con las cifras reales determinan que se está cumpliendo con las metas establecidas.

7. PROGRAMA DE COORDINACION CON AUDITORIA EXTERNA

Debe existir una coordinación adecuada entre los auditores internos y externos al realizar el Programa de Auditoría Externa, para evitar la duplicidad de revisiones comunes, dicha coordinación apoyará la confianza de la administración y optimizará los recursos disponibles.

Concientes de que es necesario lograr la eficiencia del proceso de auditoría en la empresas del Grupo Corporativo, se deben implementar estrategias prácticas que permitan maximizar los recursos humanos y económicos del departamento

de Auditoría Interna; creando un espíritu de cooperación para el logro de los objetivos inter-relacionando la Auditoría Interna y Externa.

7.1 OBJETIVOS:

Los objetivos son las metas establecidas que se esperan cumplir, entre los cuales podemos mencionar:

- 7.1.1 Propiciar la existencia de un apoyo total por parte del Auditor interno hacia el Auditor Externo, sobre la ejecución del programa anual de auditoría, la cual se debe realizar mediante una mutua coordinación de todas las actividades que pueden ser desarrolladas por auditoría interna.
- 7.1.2 Hacer conciencia que el proceso de auditoría no se puede trabajar en forma aislada sino por el contrario, como un todo en el que cada parte, lejos de excluirse, se complementa.
- 7.1.3 Mejorar el proceso de las revisiones anuales, para reducir las horas totales de auditoría.

7.2 PROCEDIMIENTO:

Es la forma de cómo llevar a cabo el cumplimiento de los objetivos planteados en el programa de auditoría externa. Como ejemplo están los siguientes:

- 7.2.1 Como debe existir una revisión anual de auditoría interna, el auditor externo debe preparar el programa de trabajo a ejecutar coordinado con el auditor interno.
- 7.2.2 El programa de trabajo debe ser presentado a la Gerencia de Auditoría Corporativa para su coordinación y revisión.
- 7.2.3 La Gerencia de Auditoría Corporativa debe presentar y comunicar el programa de trabajo autorizado por el Comité, al auditor interno y el flujo de información será supervisado por esta misma Gerencia.
- 7.2.4 El Auditor interno deberá de incorporar en el plan anual de auditoría todos los procedimientos de rutina que el auditor

- externo indique para coordinar y se deberán realizar en forma permanente.

7.3 DIVISION DE AUDITORIA INTERNA:

En el plan anual de auditoria contempla en su integración, las necesidades específicas de Auditoría Interna que requiera la división. Lo anterior será comunicado a la Gerencia de Auditoría Corporativa para que sea incluido en el presupuesto.

8. PRESENTACION DE INFORMES

El informe constituye el reporte emitido por el Contador Público y Auditor, que contiene la última fase del proceso de ejecución de la auditoría interna y por medio de éste se da a conocer el análisis, las evaluaciones y recomendaciones derivadas de las revisiones realizadas, para mejorar los controles y hacer más eficientes las operaciones en las compañías del grupo corporativo.

Implementar las medidas necesarias y seguir las recomendaciones para corregir las desviaciones reportadas por Auditoría Interna, corresponde a los ejecutivos responsables en cada área. Antes de emitir el informe final, debe ser comentado con las personas a cargo de cada unidad examinada. La declaración contenida en el informe debe ser presentada en forma congruente e impersonal.

8.1 CARACTERISTICAS:

Las características, son las particularidades que debe presentar el informe, entre las cuales podemos mencionar:

- 8.1.1 Debe ser oportuno y presentarse inmediatamente al finalizar la revisión de auditoría.
- 8.1.2 Cuando existan desviaciones importantes a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las cuales requieran ser informadas al momento de determinarlas, el auditor debe emitir un informe específico para que sean comentadas en forma inmediata.
- 8.1.3 La declaración presentada en el informe, debe ser objetiva y la redacción del mismo, debe reflejar estrictamente los hechos de que se

Para ejecutar un trabajo de auditoría se debe aplicar lo establecido en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las cuales indican que deben aplicarse juicios profesionales, lo que se logra mediante la conjunción de los elementos básicos como preparación y conocimientos técnicos, capacidad profesional, experiencia y características personales del Auditor. Además que existe una independencia de criterio para que los juicios emitidos sean objetivos; por lo que esta auditoría debe ser realizada por una persona ajena a la entidad.

La auditoría externa consiste en el examen de los estados financieros que se derivan del proceso contable en una entidad, la cual es realizada por un Contador Público y Auditor, con el propósito de emitir su opinión sobre dichos estados. Con la expresión de esta opinión se determina si los estados financieros examinados presentan la situación financiera y el resultado de sus operaciones a una fecha determinada y los cambios en la misma y en el patrimonio y si éstos fueron elaborados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

La opinión emitida por el Contador Público y Auditor Independiente, implica una responsabilidad pública, la que asegura al mismo tiempo un alto nivel de calidad en el desempeño de sus servicios profesionales; el resultado de esta opinión es importante para los accionistas, autoridades gubernamentales, Bancos, la administración de la entidad, proveedores, acreedores y también para el personal.

Otro aspecto importante que se debe hacer mención, es que la auditoría externa implica un alto costo en la utilización de estos servicios y por la dificultad que se tiene de la cantidad de participantes en el proceso se hace necesario elaborar un plan que asegure un estándar de calidad y al mismo tiempo ofrezca el mejor costo, optimizando así los recursos de la compañía.

9.1 OBJETIVOS:

Los objetivos generales del Programa de Auditoría por Fases son las metas que se deben cumplir para el logro de un fin determinado y entre los cuales podemos mencionar:

- 9.1.1 Realizar en forma oportuna las correcciones de las deficiencias del Control Interno tomando en consideración las posibles salvedades que afecten el dictamen.

- 9.1.2 Proveer al Consejo de Administración, por medio del Comité de Auditoría, los elementos necesarios para la evaluación de la eficiencia de la administración de cada una de las empresa que conforman el Grupo Corporativo.
- 9.1.3 Promover la eficiencia de los participantes en cada una de las fases involucradas.
- 9.1.4 Asignar las responsabilidades de cada fase, con una descripción clara de las mismas.

9.2 DICTAMEN FINANCIERO:

La Auditoría Externa Financiera, es una rama principal de la Contaduría Pública, la cual tiene por objeto el examen financiero de una Empresa mercantil. Dicho examen debe ser realizado por un Profesional independiente a la entidad a examinarse, a efecto de que la opinión sobre la situación financiera sea emitida con independencia mental, y que los administradores tengan una opinión imparcial para la toma de decisiones financieras para la empresa; éste debe ser realizada por un Contador Público y Auditor en virtud que la interpretación del examen que haga de los aspectos financieros de la empresa deben ser apegados a las Normas y Pronunciamientos de Auditoría, con criterio y habilidad profesional que solamente tienen los profesionales que se han preparado para esta clase de exámenes. Como se observa el concepto de Auditoría Externa Corporativa, no se refiere a una empresa sino a un Grupo de Empresas afines o compañías filiales; los objetivos financieros de esta Auditoría van dirigidos especialmente a los accionistas, Bancos, proveedores, acreedores, etc.

El dictamen es el documento en el cual el Auditor expone la culminación de su trabajo; este documento formal suscribe conforme a las normas y principios de contabilidad generalmente aceptadas de la profesión del Contador Público y Auditor, lo relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen a los estados financieros, basando su opinión en la auditoría realizada. La importancia del dictamen es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve del trabajo del auditor.

9.3 DICTAMEN PREVIO

El Dictamen Previo es una revisión que es realizada por el Auditor, con las cifras presentadas de un cierre parcial, tres meses antes al cierre definitivo del periodo fiscal y tiene por objeto dar a conocer, en forma anticipada, todos aquellos aspectos importantes que fueron observados y examinados por el auditor, durante su revisión anticipada, con el fin de establecer ajustes importantes y reclasificaciones que pueden constituir excepciones al cierre del periodo, o que puedan afectar la opinión del auditor, al emitir el dictamen definitivo.

La importancia de realizar el Dictamen Previo a las empresas que conforman el Grupo Corporativo, es para que en la auditoría realizada en todos los aspectos, tanto del control interno como de las cifras presentadas, se obtengan los antecedentes de las situaciones que repercutirán en el Dictamen Definitivo y además tener un periodo de tiempo para corregir y/o minimizar el efecto que pudieran tener dichas situaciones en relación con los estados financieros a dictaminar.

El Dictamen Previo preparado por la Auditoría Externa debe ser presentado a la Gerencia de Auditoría Corporativa y comentado con la Administración de cada empresa que forman el Grupo Corporativo para realizar las correcciones de las observaciones planteadas.

Se debe establecer una fecha límite, por parte de la Gerencia de Auditoría Corporativa, para la presentación del dictamen previo, con el fin de realizar las correcciones antes de la presentación del dictamen final o definitivo de auditoría y la cual deberá ser respetada por el auditor externo.

9.3.1 Seguimiento de las salvedades del Dictamen:
Después de recibir el Dictamen Previo del auditor externo, la Gerencia de Auditoría Corporativa debe elaborar un resumen para el Contralor, el cual le comunicará al Comité de Auditoría y éste a su vez al delegado del Consejo de Administración; para darle el seguimiento a los ajustes y reclasificaciones, realizando las correcciones, con el fin de que cuando el auditor externo efectue el Dictamen

Financiero, dichas observaciones ya estén corregidas.

La Gerencia de Auditoría Corporativa deberá realizar un plan juntamente con el Contralor, para coordinar que los errores e irregularidades presentadas por el auditor externo en el Dictamen Previo, sean corregidos conforme al cronograma de trabajo de cada una de las Empresas que forman parte del Grupo Corporativo; el Contralor será el responsable directo de darles el seguimiento a las observaciones para que las correcciones sean realizadas.

9.3.2 Distribución del Dictamen: La distribución que el despacho de Auditoría Externa debe realizar del Dictamen Previo es:

- a) Original para el delegado del Consejo de Administración.
- b) Copia al Contralor, y
- c) Copia a la Gerencia de Auditoría Corporativa.

9.4 DICTAMEN DEFINITIVO

La función principal y final del proceso de Auditoría, es la de emitir una Opinión sobre los Estados Financieros preparados por el cliente, después de haber realizado las revisiones correspondientes, para añadirles a estos Estados financieros mayor credibilidad ante terceras personas. Es importante que la opinión emitida en el Dictamen Definitivo, por el Contador Público y Auditor sobre los estados financieros en la cual realizó la auditoría, no contenga salvedades al alcance ni excepciones al cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

9.4.1 Coordinación para el proceso de Auditoría: Para coordinar el proceso de auditoría es necesario que se aplique en la práctica el Programa Único de auditoría (cronología), en donde se establecen las actividades que se realizarán y las fechas de presentación de la información para que sea procesada. Adicional, deberá de coordinarse con las personas responsables de su ejecución para

que el Dictamen Definitivo sea obtenido en el tiempo oportuno.

9.4.2 Obligación de las Empresas al Cierre: Al realizar el cierre del período fiscal correspondiente de las empresas que conforman el Grupo Corporativo, la administración de la empresa deberá verificar el cumplimiento de los siguientes elementos:

- a) Se deben de presentar mecanografiados los estados financieros y toda la información complementaria que consiste en los anexos de las integraciones de todas las cuentas del Estado de Resultados y del Balance General, los cuales deben estar debidamente firmados.
- b) La información presentada en las integraciones de los estados financieros deben estar debidamente cuadrada, es decir, que debe haber un balance entre cuentas y sub-cuentas.
- c) Las cuentas bancarias y las cuentas entre empresas filiales deben estar debidamente conciliadas y cuadradas, y otras que el auditor considere necesarias.
- d) Debe existir una conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal.

El auditor externo después de haber recibido los estados financieros definitivos individuales y consolidados, en las fechas establecidas, presentará a la Gerencia de Auditoría Corporativa la información complementaria y el Dictamen Definitivo, debidamente firmado, y procederá a la impresión y distribución del mismo entre los usuarios.

9.4.3 Informe para efectos financieros: El Dictamen Definitivo presentado por la Auditoría Externa, debe ser la base de análisis para efectos financieros de las empresas que forman el Grupo Corporativo, en

donde el Dictamen Consolidado emitido por el Contador Público y Auditor sea un elemento informativo para el desarrollo financiero del país, especialmente en lo que se refiere al Mercado Bursátil; este Dictamen Consolidado permite a los socios o Accionistas, tener un mejor panorama de la situación financiera para la toma de decisiones del grupo de empresas en las cuales se tiene una inversión.

10. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA

En los procedimientos para realizar una Auditoría Externa Corporativa, se describen los procesos a ejecutar, siendo las siguientes fases:

- 10.1 Coordinación con Auditoría Interna: Debe existir una coordinación de labores entre el auditor externo y el interno en donde se promueva la optimización de los recursos disponibles y la conjunción de esfuerzos, considerando que las funciones de auditoría externa e interna, durante el proceso, son incluyentes y los trabajos realizados son complementarios. Adicional, el Auditor Interno debe tener un mayor conocimiento del negocio para que a su vez sirva de apoyo básico para el auditor externo.

La coordinación indicada anteriormente conduce a ejecutar los procesos de auditoría respectivos, evitando duplicidad de labores como se expuso en subtema de el "Programa de Coordinación con la Auditoría Externa"; reduciendo así el costo de los servicios correspondientes, obteniendo el mejor aprovechamiento de los esfuerzos individuales para lograr realizar el trabajo en función de la auditoría, proporcionando resultados óptimos, de calidad y de cantidad.

- 10.2 Control Interno: El Contador Público y Auditor Externo, debe realizar un estudio y evaluación del control interno existente de las empresas que forman el Grupo Corporativo, el objetivo es establecer el grado de confianza que depositará en él, con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría que se aplicarán para el examen de los estados financieros.

Al terminar la revisión y evaluación del control interno en el Grupo Corporativo, el auditor externo elaborará el Memorándum de Control Interno en donde reportará todas las fallas encontradas con los responsables directos de la empresa, tanto de aspectos administrativo como fiscales; indicando las deficiencias del no cumplimiento de los planes establecidos por la Gerencia de Auditoría Corporativa para darles el seguimiento y corrección con la administración de las empresas.

La Gerencia de Auditoría Corporativa debe establecer un cronograma de auditoría, indicando las fechas para la entrega del informe; si alguna empresa del grupo no cumpliera con el cronograma establecido, deberá informarle a dicha Gerencia con anticipación para reorganizarlo.

- 10.3 Seguimiento a las fallas de control interno: El hecho de determinar las fallas del control interno, es para darles el seguimiento adecuado para corregir los errores e irregularidades, detectadas en el proceso del control interno; por lo tanto es de carácter obligatorio efectuar un plan de acción a seguir con fechas estimadas de corrección, el responsable de ejecutarlas y los puntos que se deben corregir.

Este plan debe ser organizado por la Administración de cada una de las empresas que conforman el Grupo Corporativo, presentando a la Gerencia de Auditoría Corporativa una copia de dicho plan, anexando el programa cronológico de cada de las empresas con la fecha límite.

La Gerencia de Auditoría Corporativa después de revisar el plan con el programa de correcciones, entregará al auditor externo una copia, con el fin de que durante la revisión de la etapa del Dictamen, previo se le dé seguimiento al cumplimiento de las correcciones de los errores e irregularidades del control interno. El auditor externo deberá confirmar el cumplimiento de dicho plan y programa al Contralor y a la Gerencia de Auditoría Corporativa.

- 10.4 Distribución del Informe: El original se entregará al Contralor de la entidad; la copia la Gerencia de Auditoría Corporativa.

11. COORDINACION ENTRE COMITE Y GERENCIA DE AUDITORIA

11.1 COMITE DE AUDITORIA

Este Comité es responsable de todo lo relacionado con la auditoría, por lo tanto, debe coordinar esta actividad con la administración de cada empresa del grupo, mediante la Gerencia de Auditoría Corporativa; ésta a su vez es responsable de organizar las actividades de la agenda de trabajo y asegurarse que la ejecución sea oportuna, debiendo llevar a cabo las gestiones necesarias para su cumplimiento, y las cuales son:

- 11.1.1 Establecimiento de programas de auditoría.
- 11.1.2 Supervisión del trabajo realizado.
- 11.1.3 Atender a usuarios por dudas y consultas.
- 11.1.4 Solución de problemas y seguimiento de pendientes.
- 11.1.5 Vigilar el fiel cumplimiento de las fechas, asegurando con ello la oportunidad y calidad de auditorías.

11.2 GERENCIA DE AUDITORIA CORPORATIVA:

La Gerencia de Auditoría Corporativa es la encargada de coordinar el programa único de auditoría por fases, que se encuentra aprobado por el Comité de Auditoría; participa con los delegados del Consejo de Administración y los despachos de auditores, para coordinar la ejecución del programa de auditoría; y publica un calendario de actividades a realizar. Durante su proceso colabora de manera coordinada con la Gerencia General, manteniendo la relación con los despachos, promoviendo reuniones para revisión de pendientes y solución de problemas, y agilizando con su gestión las diferentes etapas del proceso.

12. ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES

12.1 GRUPO - EMPRESA

Para formar el Comité de Auditoría, es necesario que exista un delegado del Consejo de Administración de cada una de la Empresas del Grupo Corporativo; este delegado es el responsable directo de entregar la información al despacho de auditoría, y de la supervisión para que la Empresa cumpla con las fases establecidas en el programa único de auditoría.

Por medio de la Gerencia de Auditoría Corporativa, el Comité de Auditoría y/o el delegado del Consejo de Administración, podrá solicitar información al Contralor sobre el desarrollo de la Auditoría; quien a su vez tiene la obligación de coordinar en forma general dicha auditoría.

12.2 EMPRESA

La empresa tiene bajo su responsabilidad elaborar y presentar los estados financieros en forma oportuna y adjuntar la información complementaria relacionada con las integraciones de las cuentas que forman el Estado de Resultados, Balance General, Estado de utilidades retenidas, y Notas a los estados financieros; esta información deberá ser presentada al inicio de la fase del dictamen previo y al final para el dictamen definitivo.

El despacho de Auditoría Externa deberá de solicitar a la Empresa o al Grupo Corporativo, la información adicional en forma oportuna para evitar atrasos en la información. Si la empresa considera que la información solicitada no procede, debe de notificarlo por escrito al despacho de auditoría con copia para el Contralor y para la Gerencia de Auditoría Corporativa.

12.3 CORPORATIVO

El Comité de Auditoría realiza las Asambleas en donde se determinan las política a seguir, de las decisiones establecidas; esta información es proporcionada por el delegado del Consejo de Administración el Comité y el Contralor; la cual es trasladada a la Gerencia de Auditoría Corporativa quien a su vez entregará dicha información al Auditor Externo, siendo la siguiente:

- 12.3.1 Copia de las actas de Asamblea, Juntas del Consejo y acuerdos que den origen a modificaciones en el patrimonio, incluyendo la confirmación del secretario del Consejo de Administración.
- 12.3.2 En algunos casos, certificación del valuador autorizado, por avalúos practicados.
- 12.3.3 Carta de los abogados.

12.3.4 Formatos de estados financieros con la información complementaria.

12.3.5 Contratos de asesoría y prestación de servicios con las diferentes empresas.

12.4 DESPACHO

El despacho de auditoría deberá presentar y entregar al Consejo de Administración, (quien es el responsable de comunicar el resultado de la auditoría realizada), al Contralor y a la Gerencia de Auditoría Corporativa, el informe de control interno, dictamen previo, en las fechas establecidas según cronograma realizado por medio del Plan de Auditoría.

El Dictamen Definitivo, deberá presentarse a la Gerencia de Auditoría Corporativa, en original con la firma autógrafa, incluyendo los estados financieros presentados por la administración los cuales fueron dictaminados por el Auditor.

Cuando la Empresa cuente con un buen sistema de Control Interno, en el cual no proceden observaciones y/o sugerencias, el despacho deberá reportarlo.

13. CRONOLOGIA

La cronología forma parte de la planeación integral del evento y se prepara anualmente. La cronología del proceso describe paso a paso cada una de las actividades a realizar, las fechas límite en que deben quedar terminados, el responsable de su ejecución, las formas a utilizar y el flujo de los mismos.

14. REPORTES DE TIEMPOS Y AJUSTES DE TIEMPOS ESTIMADOS

En forma anticipada a la realización de la auditoría, el despacho de Auditores, deberá presentar los tiempos estimados de cada una de las etapas del proceso, las cuales se prevé en la cronología anual emitida por la Gerencia de Auditoría Corporativa. Al terminar cada una de las etapas y en las fechas previamente establecidas, el despacho presentará a la Gerencia de Auditoría Corporativa un reporte que contendrá el resultado de los cortes de tiempos, en donde se mostrará un comparativo del tiempo real contra el presupuestado, utilizado en cada una de las empresas del Grupo Corporativo, adjuntando la información de las causas o motivos de las variaciones en el tiempo.

La Gerencia de Auditoría Corporativa recibirá el informe de los cortes del tiempo y comunicará las variaciones al Contralor, enviando una copia al Comité, y dentro de los 30 días siguientes a la presentación del reporte, analizará y comentará con el despacho de auditoría, los entes reportados que hicieron que existieran variaciones.

15. FORMAS DE CONTROL

El objetivo de las formas de control es conocer el comportamiento de cada una de las fase del proceso, para tomar las acciones necesarias y oportunas para evitar un desfase del sistema.

Es responsabilidad del Contralor de la Compañía verificar su contenido y enviar las formas en los plazos establecidos al delegado del Consejo de Administración (Comité de Auditoría); quien a su vez vigilará el cumplimiento de los participantes en el proceso de auditoría. El original de las formas de control, se enviará a la Gerencia de Auditoría Corporativa.

16. INFORMACION PARA EL DICTAMEN PREVIO

Para realizar el Dictamen Previo al Grupo Corporativo, es necesario verificar si la información solicitada, ha sido entregada en las fechas límites para su revisión; para realizar esta verificación, a continuación se describe el contenido mínimo, siendo el siguiente:

- 16.1 Nombre de la Empresa o Compañía.
- 16.2 Estados Financieros mecanografiados e información complementaria relativa, anexando papeles de trabajo respectivos.
- 16.3 Balanza de comprobación, con cuentas colectivas.
- 16.4 Conciliación de cuentas bancarias.
- 16.5 Confirmaciones bancarias.
- 16.6 Análisis de antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar con comentarios acerca de su recuperabilidad.
- 16.7 Confirmación de la cartera (determinar cuándo será necesario preparar estados de cuenta).
- 16.8 Relación analítica de eventos por cobrar al personal.
- 16.9 Relación analítica de cuentas canceladas durante el año.
- 16.10 Relación analítica de documentos por cobrar (los cuales deben ser disponibles para revisión).

- 16.11 Confirmación de transacciones con compañías afiliadas.
- 16.12 Análisis de las transacciones que afecten inversiones de inmediata realización.
- 16.13 Relación analítica de pólizas de seguros (las pólizas deben estar disponibles para revisión).
- 16.14 Integración de inmuebles, maquinaria y equipos, así como relación analítica de adiciones y bajas del periodo.
- 16.15 Preparar cálculo de depreciación.
- 16.16 Conciliación de saldos intercompañías.
- 16.17 Análisis de inventarios obsoletos y de lento movimiento.
- 16.18 Relación analítica de las cuentas por pagar (los estados de cuenta mensual del acreedor deben ser conservados en copia y estar disponibles).
- 16.19 Relación analítica de documentos por pagar
- 16.20 Relación analítica de transacciones que afecten el capital.
- 16.21 Copia de todos los contratos incluyendo renta de equipo con clientes, proveedores, instituciones de crédito, etc.
- 16.22 Relación analítica de impuestos pagados.
- 16.23 Relación analítica de honorarios pagados.
- 16.24 Relación entre el resultado fiscal y contable.
- 16.25 Otra información.
- 16.26 Comentarios.
- 16.27 Lugar y fecha de elaboración.
- 16.28 Nombre y firma de entregado y recibido.

17. AUDITORIA EXTERNA Y AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA

Como se indicó en el Capítulo III, la función de la AUDITORIA EXTERNA, es emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros de una empresa; y el objetivo de la AUDITORIA EXTERNA CORPORATIVA, es emitir una opinión al igual que la Auditoría Externa sobre la razonabilidad de los Estados Financieros Consolidados, con la diferencia que se refiere a un Grupo de Empresas filiales que forman una Corporación; para que la Auditoría Externa Corporativa lleve a cabo sus objetivos, planifica y coordina las actividades entre la Auditoría Interna y Externa.

CONCLUSIONES

- 1.- El Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, establece la forma de organizar Sociedades mercantiles; asimismo, autoriza a abrir sucursales de las empresas que se constituyan, las que pueden operar bajo la razón social de la empresa principal (matriz); sin embargo, el Ministerio de Finanzas Públicas, por intermedio de la Dirección General de Rentas Internas, exige que el número de identificación Tributaria (NIT) del contribuyente sea uno para todas las sucursales; lo que significa que la matriz con sus sucursales, representa una unidad económica.
- 2.- En la práctica, un grupo de empresarios pueden fundar diferentes sociedades para el desarrollo de sus actividades. Así se tiene, que los socios de un banco, organizan Sociedades Financieras, de Tarjetas de Crédito, de Servicios, Etc., las cuales forman una Corporación. En estos casos el Contador Público y Auditor al desarrollar su trabajo de Auditoría Corporativa debe emitir su Opinión para cada empresa en particular y, posteriormente, un Dictamen Consolidado que permitirá a los accionistas conocer e interpretar en mejor forma la situación financiera de la CORPORACION, lo cual también sirve al Consejo de Administración, para la toma de decisiones.
- 3.- El Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 18, emitido por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, establece las normas que se deben cumplir para realizar una presentación adecuada de los Estados Financieros Consolidados; entre ellas indica que, para efectos de consolidar la información de compañías afiliadas, es necesario que exista más del 50% de las acciones con derecho a voto y éstas sean propiedad de un mismo grupo de accionistas. En la actualidad, las firmas de Auditoría se basan en este pronunciamiento, para Consolidar Estados Financieros de un Grupo Corporativo.
- 4.- La importancia de presentación de Estados Financieros Consolidados para un grupo Corporativo, radica en la utilidad que proporciona la información en ellos plasmada, sobre la situación financiera en conjunto de las empresas en las cuales se invierte. En ellos se observa el grado de eficiencia con que ha sido dirigido el grupo de Empresas.
- 5.- La información consolidada de los Grupos Corporativos crea un mayor respaldo financiero para la Corporación y, por ende, a sus socios, siendo una base para que terceras personas puedan tomar decisiones respecto a operaciones que

pretendan realizar con cualquiera de las empresas del grupo.

- 6.- El Contador Público y Auditor es un profesional de las Ciencias Contables, que debe cumplir con características profesionales y personales, para que el trabajo realizado transmita al público la confianza en la integridad e independencia de la opinión emitida de los estados financieros consolidados para un Grupo de Empresas, con base en la Auditoría Corporativa realizada, aplicando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.
- 7.- La Auditoría Externa Corporativa, aporta elementos de juicio suficientes para tener un conocimiento de la situación financiera del grupo de empresas. Para que el resultado de esta auditoría sea eficiente, es necesario crear Políticas Corporativas, que son lineamientos emitidos por un Consejo de Administración Corporativo, las cuales son de observancia para el grupo de empresas, y sirven para orientar y marcar el campo de acción de los Ejecutivos.
- 8.- Para verificar el cumplimiento de las políticas y objetivos, en las empresas del Grupo Corporativo, es necesario crear un COMITE DE AUDITORIA, para fortalecer la independencia del auditor y, por ende, realice un trabajo de auditoría óptimo. Este Comité es el responsable de todo lo relacionado con la auditoría, por lo que debe coordinar esta actividad con la administración de cada empresa del grupo, mediante la Gerencia de Auditoría Corporativa.
- 9.- El resultado de las Auditorías Corporativas, permiten a los Accionistas del grupo de empresas filiales, tener un instrumento de control que les permita la supervisión directa y centralizada de las actividades de la Auditoría Interna y Externa.
- 10.- El Auditor Externo es el encargado de emitir el DICTAMEN FINANCIERO CORPORATIVO, para lo cual se elabora primero un Dictamen Previo, que se basa en las cifras presentadas en un cierre parcial tres meses antes del definitivo, con aquellos aspectos importantes que fueron observados y examinados por el auditor durante la revisión anticipada; reclasificaciones que pueden constituir excepciones al cierre del periodo y afectar la opinión del auditor, al emitir el Dictamen Definitivo.

RECOMENDACIONES

1. En la práctica hemos llegado a la conclusión de que entre sociedades y sus sucursales y entre sociedades afines se han prestado diferentes recursos, sin embargo se agrava la situación cuando los activos de un establecimiento como son la clientela, fama mercantil, marcas, avisos y patentes, son usadas por las sucursales y otras empresas; esto lleva a simular contratos entre empresas, lo que trae como consecuencia que los Estados Financieros no sean reales; por lo que se debe recomendar al Organismo Legislativo, que emita leyes para que las empresas del Grupo puedan usar una misma Razón Social, la cual puede ser la Corporación.
2. En el aspecto fiscal, en la recaudación se tiene la experiencia de que los llamados auditores fiscales son Perito Contadores que no tienen un conocimiento de auditoría, de tal manera que para el Ministerio de Finanzas Públicas será práctico que los Contadores Públicos y Auditores auditen una empresa Corporativa y no una serie de sociedades ya que éstas no tienen, aunque formen parte de una Sociedad Corporativa empírica obligación de presentar Estados Financieros Consolidados. De esa cuenta es que debemos recomendar que las Contadores Públicos y Auditores sean Auditores de Finanzas para que el campo de trabajo sea más amplio.
3. El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, deberá emitir Normas y Pronunciamientos de Auditoría que sean de observancia general, para regular la actuación del Contador Público y Auditor en el campo de la AUDITORIA CORPORATIVA; para que el Dictamen emitido de una Corporación sirva de soporte financiero a un empresa ante terceras personas con el respaldo del Grupo Corporativo.
4. Para que la Auditoría Externa Corporativa se realice en forma adecuada, es necesario crear un Normativo, en donde se establezcan los Procedimientos Corporativos, para administrar y controlar las auditorías internas y externas a nivel corporativo, para difundir a toda la organización del grupo las Políticas Corporativas establecidas para la práctica de auditoría.
- 5.- La GERENCIA DE AUDITORIA CORPORATIVA debe ser la encargada de coordinar el programa único de auditoría por fases que debe ser aprobado por el Comité de Auditoría, para organizar todas y cada una de las actividades de la auditoría interna y externa, por medio de un PLAN ANUAL DE AUDITORIA INTERNA realizando un programa que coordine la ejecución de auditorías de las empresa que forman el Grupo Corporativo.

evitando así la duplicidad en revisiones comunes, optimizando los recursos disponibles.

6. La recomendación final debe ser que la Universidad de San Carlos de Guatemala en su calidad de principal Centro de Estudios Superiores en el país, a través de la Facultad de Ciencias Económicas, por intermedio de la Escuela de Auditoría; el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores; y el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, deben crear los estudios a efecto de establecer los lineamientos para la práctica de AUDITORIAS CORPORATIVAS.

BIBLIOGRAFIA

- ARISTONDO, JORGE RENE,
Tesis Dictamen Auditoría en Guatemala
- ARTHUR YOUNG & Co.
Manual de Auditoría, para uso de esa firma y sus representantes.
- CASHIN, JAMES A., NEUWIRTH, PAUL D., Y LEVY, JOHN F.
Manual de Auditoría, Grupo Editorial Océano. Edición Española, Ediciones Centrum Técnicas y Científicas, Madrid España, Biblioteca Master Centrum, Tomo I al III.
- CHOLVIS, FRANCISCO,
Colección Organización y Balances, 7a. Edición Angelin Lecomex 1,960 - 75 Vol. 5
- ESTRADA CASTILLO, DONALDO
Cuaderno de Contabilidad Intermedia, Editado por la Cooperativa de Servicios varios de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, marzo 1,982.
- INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES
Normas de Auditoría, Recopilación 1,992.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A. C.
Compendio de Normas de Auditoría y otros emitidos por la Comisión El Arte México 1,979.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A. C.
Normas y Procedimientos de Auditoría Litografía S. A. México 1,976.
- KELL, WALTER G., ZIEGLER, RICHARD E. Y BOYNTON, WILLIAM C.
Auditoría Moderna, Compañía Editorial Continental, S. A. de C. V. México D. F. 1,988.
- MANTILLA MOLINA, ROBERTO L.
Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, S. A. Décima Segunda Edición, México 1,971.
- MEIGSS, WALTER B.
Principios de Auditoría México, Pina 1,971.
- ORGANISMO LEGISLATIVO
Código de Comercio de Guatemala
Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.

- ORGANISMO LEGISLATIVO
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Decreto 26-92 y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala.
- ORGANISMO LEGISLATIVO
Ley del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)
Decreto 27-92 y sus reformas, Congreso de la República de Guatemala.
- PATON, W. A.
Manual del Contador, Unión Tipográfica, Editorial Hispano-
América S. A. México D. F. 1,983 Tomo I y II.
- RODRIGUEZ RODRIGUEZ, JOAQUIN
Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, S. A. Decima Edición,
México D. F. 1,972 Tomo I y II.

trate, de forma precisa e informativa.

- 8.1.4 Debe transmitirse el mensaje principal del hecho que se describe, para evitar mezclarlo con el detalle; cuando sea necesario detallar la información se realizará un apéndice adicional para ese fin.
- 8.1.5 Los títulos anotados deben identificarse plenamente con lo comentado.
- 8.1.6 Los puntos se relacionan por orden de importancia.
- 8.1.7 Las observaciones, recomendaciones o conclusiones, anotadas en el informe deben tener un carácter constructivo buscando que el espíritu de dicho informe apoye y el enfoque presentado sea positivo para mejorar las operaciones de las empresas.

8.2 ESTRUCTURA:

Los informes largos incluyen además de los estados financieros básicos, detalles de las partidas que integran esos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos y otro material informativo del cual una parte puede ser de naturaleza contable y otra parte material informativo; por lo que el informe de auditoría debe seguir un orden de distribución indicando a quien se dirige, el contenido y la fecha.

- 8.2.1 Información Introdutoria: En esta sección se contempla la información en general de las unidades o divisiones que fueron objeto de examen; el alcance y la naturaleza de la revisión realizada, así como las declaraciones con carácter objetivo de la auditoría.
- 8.2.2 Medidas Correctivas: Es el resultado más importante aportado por el informe de auditoría, ya que éste proporciona las medidas de corrección, sugerencias y acciones que tienden a mejorar la forma operativa de la sección o división objeto de la auditoría.
- 8.2.3 Comentarios: Son las explicaciones que se obtienen por parte del responsable de

realizar la auditoría, debido a las observaciones reportadas al auditor. Dentro de las responsabilidades que tiene cada funcionario encargado de la operación, existe el de elaborar en cada caso un Plan de Acción Correctivo de las observaciones realizadas por auditoría, el cual debe ser de acción inmediata. Este Plan Correctivo debe presentarse dentro de los quince días siguiente a la fecha del comentario del informe, en el cual se anotará el funcionario responsable y el tiempo prudencial para la corrección de las observaciones.

8.3 SEGUIMIENTO:

Para darle el mejor proceder, es necesario coordinar y vigilar el cumplimiento del Plan de Acción Correctivo, el cual es responsabilidad de la Gerencia de Auditoría Corporativa, quienes asignarán auditores para que realicen el seguimiento correspondiente.

8.4 CONTROL DEL PROCESO:

Cuando se está realizando el proceso de auditoría Interna, es necesario verificar el cumplimiento de los procedimientos del control interno para que éste sea oportuno; en esta sección se indican algunos trabajos que se deben desarrollar:

- 8.4.1 Programa mínimo de auditoría interna.
- 8.4.2 Programa de revisión de auditoría interna.
- 8.4.3 Reporte por empresa de desviaciones determinadas durante la ejecución de este programa.

9. PROGRAMA DE AUDITORIA POR FASES (AUDITORIA EXTERNA)

El programa de auditoría por fases, como se indicó anteriormente, es el de auditoría Externa; la Auditoría Externa es una actividad profesional del Contador Público y Auditor independiente, que implica el ejercicio de una técnica especializada con el objeto de determinar la veracidad de las exposiciones y declaraciones acerca de su administración y la aceptación de una responsabilidad ante los inversionistas, acreedores y público en general que toma como base el informe por él presentado.