

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

LA UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y
AUDITORES

AUDITORES

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

POR

OITILIO TRIGUEROS MARROQUIN

previo a conferírsele el título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el Grado Académico de

LICENCIADO

GUATEMALA, MAYO DE 1996

**JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

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.	Victor Hugo Recinos Salas
Vocal 4o.	Br.	Carlos Luna Rivara
Vocal 5o.	P.C.	Carla Macnott Ramos

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO**

Presidente:	Lic.	Carlos Humberto Hernández Prado
Secretario:	Lic.	Marco Tulio Paredes
Examinador:	Lic.	Oswaldo René Marroquín
Examinador:	Lic.	Rolando Ortega
Examinador:	Lic.	Sergio González

c. Mibzar Castañón Orozco

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
13 Calle 1-51, Zona 10 Oficina 204
Teléfonos: 321249 - 315662
Guatemala, C. A.

Guatemala, 26 de octubre de 1995

Licenciado
Donato Monzón
Decano de la Facultad de
Ciencias Económicas de la
Universidad de San Carlos de
Guatemala
Ciudad Universitaria zona 12

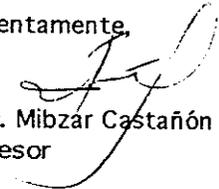
Estimado Licenciado Monzón:

Atendiendo el oficio de esa decanatura de fecha 1 de julio de 1994, he procedido a asesorar al señor OTILIO TRIGUEROS MARROQUIN, en su trabajo de Tesis titulado "LA UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES".

Este trabajo se inicia con los antecedentes históricos de la auditoría en Guatemala, define y describe las funciones del Contador Público y Auditor Principal y la actividad de Otros Contadores Públicos y Auditores, los dictámenes de auditoría y los procedimientos que debe seguir el Contador Público y Auditor Principal cuando utiliza los servicios de Otros Contadores Públicos y Auditores, por último se presenta un caso práctico que incluye la presentación de los dictámenes de auditoría en este caso particular.

En mi opinión, este trabajo reúne los requisitos necesarios para ser aceptado para su discusión en el Examen General Público, previo al otorgamiento, al señor TRIGUEROS MARROQUIN, del título de Contador Público y Auditor, en el grado de Licenciado.

Atentamente,


Lic. Mibzar Castañón Orozco
Asesor



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, Centroamérica

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

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado
Mibzar Castañón Orozco, quien fuera designado Asesor y la
opinión favorable del Director de la Escuela de
Auditoria, se acepta el trabajo de Tesis denominado: "LA
UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y
AUDITORES", que para su graduación profesional presentó
el estudiante OTILIO TRIGUEROS MARROQUIN, autorizándose
su impresión.-----

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO

LIC DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA

A DIOS

Con total agradecimiento por su ayuda, misericordia y por ser El quien da la inteligencia

A MIS PADRES

Otilio Trigueros Trigueros
Mélida Marroquín de Trigueros
Por sus sabias enseñanzas

A MI ESPOSA

Consuelo Auyón de Trigueros
Por su amor, comprensión y apoyo

A MI HIJA

Andrea Noemi
Con mucho amor

A MIS HERMANOS

Enma, Edelmira, Israel, Rolando, Yolanda, Conrado y
Marta Alicia
Con amor fraternal

A MIS SOBRINOS

Con Cariño

A FAMILIA SULECIO M.

Por su apoyo

A MI ASESOR

Lic. Mibzar Castañón Orozco

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

INDICE

	PAGINA
INTRODUCCION	i
CAPITULO I	
LA AUDITORIA EN GUATEMALA	
1.1 Antecedentes Históricos de la Auditoría.	1
1.2 La Auditoría en Guatemala.	4
1.3 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.	9
1.4 Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas.	12
CAPITULO II	
PAPELES DE TRABAJO	
2.1 Definición de Papeles de Trabajo.	14
2.2 Objetivos.	15
2.3 Contenido de los Papeles de Trabajo.	15
2.4 Clasificación.	17
2.5 Archivo de los Papeles de Trabajo.	20
2.5.1 Archivo Permanente.	20
2.5.2 Archivo Corriente.	21
2.6 Relación con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.	21
2.7 Deficiencias.	23

CAPITULO III

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR PRINCIPAL

3.1	Definición.	25
3.2	Funciones del Auditor Principal.	26
3.2.1	Investigación del Otro Auditor.	39
3.2.2	Supervisión de la auditoría.	40
3.2.3	Dictamen de los Estados Financieros.	41

CAPITULO IV

ENTIDAD

4.1	Definición.	48
4.2	Elementos de la Entidad.	50
4.3	Fines que persigue una Entidad.	51

CAPITULO V

DICTAMEN DE AUDITORIA

5.1	Definición.	54
5.2	Dictamen Estándar	56
5.3	Tipos de Opinión.	57
5.3.1	Opinión sin Salvedad.	57
5.3.2	Opinión con Salvedad.	58

5.3.3 Opinión Adversa.	58
5.3.4 Abstención de Opinión.	59

CAPITULO VI

LA UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES.

6.1 Generalidades.	64
6.2 Pronunciamientos y normas que le son relativas.	67
6.3 Aspectos que debe considerar el Auditor Principal para asumir la Responsabilidad cuando hace uso del trabajo de otro CPA.	67
6.4 Circunstancias que contribuyen para que el CPA no asuma la Responsabilidad sobre el trabajo realizado por Otro Contador Público.	69
6.5 Dictamen con referencia al trabajo de Otro Auditor.	71
6.6 Dictamen sin referencia al uso del trabajo de Otro Auditor.	73
6.7 Efectos desde el punto de vista de la responsabilidad del Contador Público y Auditor Principal, de utilizar el trabajo de Otros Contadores Públicos y Auditores en la auditoría sobre Estados Financieros.	75

CAPITULO VII

CASO PRACTICO

La Utilización del Trabajo de Otros Contadores Públicos y Auditores.	78
--	----

CONCLUSIONES.	105
----------------------	-----

RECOMENDACIONES.	107
BIBLIOGRAFIA.	109
ANEXOS.	111

INTRODUCCION

En Guatemala, la contaduría pública se está desarrollando con mucho auge, debido al desarrollo de la industria, el comercio y los servicios, lo cual ha venido a incrementar la necesidad de los propietarios del capital por saber cómo se usa y maneja su inversión. Esta situación se resuelve mediante la aplicación de una auditoría de estados financieros, motivo por el cual el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores trabaja para dictar normas que garanticen que dicha actividad se realice siguiendo los pasos adecuados y cumpliendo con los estándares de calidad profesional.

Una de las normas emitidas por la mencionada institución, es la No. 25, "La Utilización del Trabajo de Otros Auditores", la cual regula lo relacionado con la utilización del trabajo de otros auditores en una auditoría de estados financieros, considerando como tales a las oficinas representantes de auditor principal en otros países, auditores independientes, y las firmas de auditores que no tengan relación con el auditor principal.

La presente tesis, se desarrolló con el objetivo de dar a conocer los procedimientos que debe aplicar un auditor cuando utilice los servicios de otro colega independiente. se trata del tema "LA UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES", y la misma consta de VII capítulos.

En el capítulo primero, se da una breve descripción histórica de la auditoría en Guatemala, así como un análisis de las funciones del Colegio de Profesionales de Las Ciencias Económicas y del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

Seguidamente en el capítulo segundo, se desarrollo el tema de los papeles de trabajo por considerarse de mucha importancia, porque los mismos constituyen la fuente de evidencia del trabajo realizado durante la auditoría y sirven de base para la elaboración del dictamen del los estados financieros.

El capítulo tercero, presenta lo relacionado a lo que es un contador público y auditor principal, dando a conocer cuáles son sus funciones principales durante el desarrollo de una auditoría.

Luego en el cuarto capítulo se define lo que es una entidad, considerando como tal la combinación de los elementos tanto materiales, como técnicos y humanos para lograr fines específicos predeterminados.

Seguidamente El capítulo quinto, se refiere al dictamen como el documento en el cual el auditor principal plasma su opinión respecto a la razonabilidad de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como los tipos de opinión que se pueden dar de acuerdo con las circunstancias.

En el sexto capítulo, se desarrolla la parte teórica de lo que es el tema central de la presente tesis, dando a conocer algunas generalidades del mismo, las normas que le son relativas, así como las dos opciones que tiene el auditor para poder emitir su dictamen.

Y posteriormente en el capítulo séptimo, se presenta un caso práctico de una auditoría en el cual se utilizan los servicios de otro contador público y auditor, tomando como base datos supuestos de la empresa Modelo, S.A.

Por último se presentan las conclusiones a las cuales se llegó, después de haber llevado a cabo la investigación y por último las recomendaciones respectivas que deben seguirse para un mejor uso de la herramienta denominada “LA UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES”.



CAPITULO I

LA AUDITORIA EN GUATEMALA

1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA AUDITORIA

La auditoría, se ha desarrollado simultáneamente con la sociedad, por lo tanto posee su propia historia. Es por ello que se ha considerado de mucha importancia la presentación de una reseña histórica de los cambios de trascendencia a nivel mundial, que le han llevado a obtener hoy en día un alto nivel de desarrollo convirtiéndole de esta forma en una ciencia muy importante. Seguidamente, se procede a mencionar los mismos.

“Según se tiene evidencia en tiempos antiguos se practicó una forma de auditoría. En Roma durante el régimen de los reyes, el Imperio y la República, fueron de suma atención, las áreas de Contabilidad y Auditoría Pública, se cree que los padres de familia establecieron la costumbre de llevar cuenta de sus ingresos y desembolsos del presupuesto familiar, en un libro que se llamaba ‘Adversaria’ del cual se trasladaba en forma mensual a un registro que se conoce con el nombre de ‘Codex Accepti et Dispensi’.

Etimológicamente el vocablo ‘Auditor’, se originó del latín ‘Audire’, que significa ‘Oír’ o ‘el que escucha’, y surgió en Inglaterra a finales del siglo XII. (1285); en este período los encargados de la recaudación por obligación tenían que llevar cuentas en forma ordenada y el juicio que se aplicaba a los defraudadores era

llevado a cabo bajo Testimonio de Auditores, que eran los encargados de leer en voz alta y ante el público las cuentas que manejaban los recolectores públicos.

En Europa, en el período de la edad media surgen los colegios Londinenses, (1310) y el colegio de Contadores de Venecia en (1581), que fueron las primeras asociaciones que llevaron a cabo actividades de auditoría. Seguidamente con el crecimiento de las empresas, originado por La Revolución Industrial, los propietarios de estas necesitaron contratar los servicios de gerentes a sueldo, esta separación entre propietarios y administradores, dio como resultado que los primeros se auxiliaran de los auditores para la protección de sus intereses, principalmente de los fraudes, la auditoría en esta época de la historia adquirió la característica de ser practicada para detectar fraudes. En Escocia, los que ejercían como auditores Independientes, se organizaron en Sociedad, bajo la denominación de 'Charter Red Accountants' (Contadores Autorizados) y en Edemburgo en 1854, en Glasgow en 1855 y en Aberdein en 1867.

Posteriormente en Inglaterra en 1870 surgió la 'Sociedad Incorporada de Liverpool', fundándose luego en Londres el Instituto de Contadores. En la década de 1880, los contadores provincianos se fusionaron con el Instituto de Contadores de Londres, dando inicio de esta manera a la fundación del 'Instituto de Contadores Organizados de Inglaterra y Gales'; pero fue hasta 1885 que se reconoció la 'Sociedad de Contadores y Auditores', otro país de importancia, en lo relacionado al nacimiento

de la auditoría lo constituye Irlanda, en el que se fundó la Sociedad de Contadores Autorizados.”¹

Según el párrafo anterior se puede decir que la auditoría, como toda ciencia, ha sido objeto de cambios a lo largo del desarrollo de la humanidad, siendo en Europa donde tuvo su origen, principalmente en el Reino Unido. Pero fue hasta finales del siglo XIX cuando se introdujo en América, es decir en Estados Unidos, país en donde se ha desarrollado a pasos agigantados la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, también ha logrado un auge de gran importancia en algunos países de Latinoamérica entre los que se puede mencionar a México, Argentina y Chile.

Poco antes de 1900, en el siglo pasado los Ingleses y Escoceses introdujeron en América las técnicas y procedimientos de Auditoría las cuales fueron adoptadas por los norteamericanos.

Durante los primeros años de la contaduría pública en Estados Unidos, los informes de auditoría eran descriptivos y el auditor era libre para la redacción de los mismos, pero a partir de 1948, se introdujo el dictamen estándar el cual consistía en dos párrafos y también se estandarizó el lenguaje a utilizar.

El primer párrafo describía la naturaleza y alcance de la auditoría y en el segundo se expresaba la opinión.

¹ Pellecer Comparini, José Ramiro, Normas de Control de Calidad a Observarse en un Despacho de Auditoría, tesis auditor Facultad de Ciencias Económicas USAC, 1993 página 2.

En el siglo XX en Estados Unidos se dio un notable crecimiento de la Contaduría Pública y Auditoría, país en el cual se amplió los campos de acción del Contador Público y Auditor, es en este país donde se organizó la primera Asociación de Contadores Públicos; es aquí donde la profesión ha alcanzado su mayor grado de desarrollo.

En América Latina, México, Chile, Colombia y Argentina, son los países en los cuales se ha observado mayor desarrollo de la profesión de la Contaduría Pública.

1.2 LA AUDITORIA EN GUATEMALA.

“Durante la época Colonial se ejerció la auditoría por parte de los reyes españoles, para fiscalizar a los que administraban las colonias que pertenecían a la Corona. Dichos fiscalizadores instruyeron un proceso de cuenta a Don Pedro de Alvarado por que al auditar el manejo de los fondos, fue acusado de no haber enviado el Quinto de oro de lo que expropió a los indios, el cual era propiedad de la Corona Española.

Durante los años de 1602 y 1931 la auditoría se utilizó en el área fiscal y únicamente las empresas transnacionales contaban con contadores públicos los cuales eran de la misma nacionalidad de las casas matrices.

Hasta la década de 1930 los abogados eran los que asesoraban a las empresas, pero por su conocimiento no eran lo suficientemente competentes para planificar la economía del país y orientarlo en asuntos financieros.

En 1937, nace la profesión de la contaduría pública y auditoría, mediante la emisión del Decreto 1972, difundido el 25 de mayo de 1937, por el entonces presidente de la República Jorge Ubico, con el cual se creó la Facultad de Ciencias Económicas, la cual fue aprobada por la Asamblea Legislativa con el Decreto 2270.

El mes de septiembre de 1943, se constituyó en una fecha de trascendencia para la profesión de la contaduría pública y auditoría, por ser ésta en la que se graduó el primer profesional de la Facultad de Economía, con dicho acontecimiento se abrió el camino para el ejercicio de la profesión a nivel universitario.”²

Lo que se puede decir acerca de la auditoría en Guatemala, según el párrafo transcrito, es que se le puede catalogar como una ciencia joven, a pesar de que su práctica se remonta hasta la época de la colonia, período durante el cual adquirió el carácter de auditoría fiscal. Sin embargo, actualmente es el país más importante a nivel centroamericano en cuanto al desarrollo que ha adquirido la profesión, se puede mencionar la fundación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala y su incorporación por las universidades privadas del país. Otra institución que manifiesta dicho desarrollo, es que en Guatemala se cuente con

² Pellecer Comparini, José Ramiro. Normas de Control de Calidad a Observarse en un Despacho de Auditoría, tesis auditor Facultad de Ciencias Económicas USAC, 1993 página 6.

un Instituto de Contadores Públicos y Auditores, el cual ha desarrollado las normas de auditoría a utilizarse en la profesión en el país.

La primera firma de auditores que se establece en Guatemala, fue Layton Bennet y Tate, de origen inglés, la cual fue contratada por el gobierno, pero en 1968 llega la firma Peat Marwick Mitcheld y Co., constituyéndose en la segunda firma internacional que se estableció en el país.

Según la investigación llevada a cabo en el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, y complementada con la guía telefónica de 1995, respecto al total de firmas de auditoría existentes en la actualidad, se obtuvo un dato aproximado de 30 firmas, de las cuales 6 son representantes o miembros de firmas extranjeras, es decir norteamericanas. Además, es importante mencionar que las mismas absorben la mayor parte del campo de la auditoría en Guatemala.

Otro aspecto de importancia en cuanto al proceso histórico de la profesión en Guatemala, es que se utilizó el modelo de dos párrafos para dictaminar, hasta los estados financieros que cerraron el 30 de junio de 1989. A partir del 1 de julio de 1989 el formato del dictamen sufrió modificaciones, según la norma No. 10 emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. El nuevo formato del dictamen consta de 3 párrafos.

Para resaltar el aspecto histórico de la auditoría, a continuación se presenta un análisis que muestra el comportamiento de los estudiantes, tanto inscritos en los

últimos 10 años, como los graduados en los últimos 15 años, en la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESTADISTICA DE INSCRITOS

AÑO	C A R R E R A			TOTAL
	AUDITORIA	ECONOMIA	ADMOM. EMP.	
1986	7163	1929	3542	12634
1987	7564	1799	3570	12933
1988	8109	1760	4017	13886
1989	8388	1629	4211	14228
1990	8332	1608	4419	14359
1991	8481	1431	5037	14949
1992	8762	1180	5791	15733
1993	8703	1056	6281	16040
1994	9060	961	7211	17232
1995	9570	852	8085	18507

FUENTE: Control Académico. Facultad de Ciencias Económicas

En el cuadro anterior, se demuestra que la escuela de auditoría es la que más estudiantes inscribe a nivel de Facultad, con un 52% del total de estudiantes, seguidamente Administración de Empresas con un 44% y, por último, pero no menos importante, Economía con 4%.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESTADISTICA DE GRADUADOS

AÑO	AUDITORIA			ECONOMIA			ADMN. DE EMPRESAS			TOTAL GENERAL
	EPS	TESIS	TOTAL	EPS	TESIS	TOTAL	EPS	TESIS	TOTAL	
1981	49	27	76	24	8	32	23	9	32	140
1982	63	41	104	32	13	45	28	18	46	195
1983	54	46	100	27	13	40	31	21	52	192
1984	56	24	80	22	10	32	46	30	76	188
1985	92	27	119	6	6	12	56	12	68	199
1986	90	27	117	32	12	44	38	11	49	210
1987	77	29	106	21	5	26	39	7	46	178
1988	89	20	109	10	8	18	49	12	61	188
1989	117	38	155	28	10	38	66	3	69	262
1990	76	53	129	23	8	31	34	11	45	205
1991	108	44	152	23	8	31	47	26	73	256
1992	177	47	224	40	8	48	43	12	55	327
1993	118	104	222	36	8	44	110	17	127	393
1994	149	113	262	66	8	74	50	18	68	404
1995	198	77	275	64	11	75	126	22	148	498
	1513	717	2230	454	136	590	786	229	1015	3835

FUENTE: Información Estadística de Graduados. Junta directiva. 1995

En el cuadro anterior se puede observar del total de graduados de la facultad objeto de investigación; durante los últimos 15 años el 68 % corresponde a la carrera de auditoría, para un total de 2230 graduados, de los cuales 1513, para el 68%, egresaron por medio del Ejercicio Profesional Supervisado y, 717 que representa el 32%.

Tomando como base el año 1995, se demuestra que se graduaron 275 estudiantes que representa un 2.87 % del total de inscritos para el ciclo 1995.

En términos de importancia, el segundo lugar le sigue la carrera de Administración de empresas con un total 148 graduados para 1995, que representa el

1.83% del total de inscritos en dicha escuela en el período analizado. Y le sigue la carrera de Economía con un total de 75 egresados para el mismo período, para un 8.8 de los estudiantes inscritos.

Por lo que se puede concluir de que el porcentaje de graduados cada año, redondeado es el 3 % de la población estudiantil anual de la Facultad; cifra relativamente baja.

Después de analizar los dos cuadros estadísticos, se puede ver que la carrera de auditoría ha mantenido su importancia y conserva el primer lugar; y es la escuela que ha dado más profesionales de las tres que funcionan en la Facultad.

1.3 INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES

Es una asociación de carácter profesional con personalidad jurídica propia cuyo fin no es el lucro ni la política, y agrupa a todos los egresados en la profesión de Contador Público y Auditor de las universidades del país; también pueden pertenecer al mismo los estudiantes que hubieren aprobado el examen General Privado de la carrera de auditoría. El 7 de noviembre de 1968 durante el gobierno del Lic. Julio César Méndez Montenegro, fueron aprobados sus estatutos y se le otorgó la personalidad jurídica lo cual fue una respuesta a la solicitud que presentaron los profesionales Gustavo Mirón y Arturo Morales Palencia.

El Instituto está organizado de la siguiente manera, La Asamblea General, que representa su máxima autoridad y su Organismo ejecutivo es la Junta Directiva, que es la que dirige y administra el Instituto, también cuenta con el Tribunal de Honor, otro de los órganos es el Comité Asesor y Fiscalizador, representados por el Comité de evaluación, cuyas funciones son las de velar por el cumplimiento de las normas de ética profesional y juzgar los casos de violación a las mismas y emitir dictamen sobre la eficiencia de la Junta Directiva, respectivamente, y el Auditor Titular cuya función principal es la de dictaminar los estados financieros del Instituto.

Los objetivos que persigue el Instituto son: Estimular el progreso de la profesión de la Contaduría Pública en Guatemala contribuyendo de esta manera a su desarrollo económico, incentivar y mantener elevadas normas de Ética Profesional, promover el desarrollo de las ciencias que le son afines tales como, matemáticas, estadística, etc., también debe contribuir al desarrollo de la educación de los contadores públicos y auditores, estimulando el intercambio mutuo de conocimientos y experiencias en el campo de la carrera, además debe cooperar con el Colegio de Profesionales de Las Ciencias Económicas.

Debe mantener relaciones con entidades similares dentro y fuera del área centroamericana, hacerse representar en conferencias nacionales e internacionales y servir de árbitro en los conflictos de tipo profesional.

Es importante mencionar que al 30 de enero de 1996, el Instituto cuenta con 1200 asociados activos, según información obtenida de la Junta Directiva del mismo.

Dentro del Instituto funciona la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, la cual surgió porque en Guatemala no se contaba con principios de contabilidad generalmente aceptados y promulgados con carácter obligatorio, para el registro de las operaciones contables y la elaboración de los estados financieros.

Dicha situación generaba confusión, no sólo en el registro sino también para la interpretación de la información financiera, porque no existía un criterio unificado para la preparación de los estados financieros.

Según el artículo 1o. del acuerdo de creación de la Comisión, el objetivo principal de la misma es investigar, estudiar, definir y actualizar los principios de contabilidad que deben tener observancia general en el territorio de la República de Guatemala y definir las normas de auditoría que deben ser observadas por los Contadores Públicos y Auditores guatemaltecos en el ejercicio de su profesión.

La Comisión se integra por uno de los miembros de la Junta Directiva del Instituto y por diez de sus miembros activos, debidamente colegiados y cinco de ellos deberán ejercer la carrera en despachos profesionales.

Los Principios de Contabilidad que emite dicha comisión son obligatorios, para quienes registran operaciones contables o preparan estados financieros, en todo el territorio nacional.

1.4 COLEGIO DE PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS ECONOMICAS

Es la institución que agrupa a todos los profesionales de las diferentes ramas de las ciencias económicas, cuya colegiación es obligatoria para poder ejercer la profesión, fue creado el 10 de julio de 1951, está regido por el Decreto No. 62-91 Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, que cobró vigencia en el mes de octubre de 1991 y por sus propios estatutos.

Su organización está representada por la Asamblea General, la Junta Directiva y el Tribunal de Honor, este último es el que se encarga de estudiar y dictaminar cuando alguno de sus miembros es acusado de haber cometido faltas a la ética profesional o haya infringido contra el honor o prestigio de la profesión.

El colegio como toda institución tiene sus fines específicos para los cuales fue fundado tales como los que se mencionan a continuación:

- a) Colaborar activamente con las autoridades y estudiantes de Ciencias Económicas de todas las universidades. en todos los asuntos de mutuo interés que sean encaminados al desarrollo de los métodos de enseñanza y aplicación de los conocimientos y campos de aplicación de la profesión.
- b) Defender y proteger el ejercicio profesional de los egresados de las facultades de Ciencias Económicas de todo el país.

- c) Proponer y promover a los organismos del Estado, la reglamentación de las profesiones de sus colegiados.
- d) Actuar como experto o como árbitro en materias y controversias relacionadas estrictamente con las profesiones que integran el Colegio".³

Como se puede notar, los objetivos del colegio son totalmente sociales, de apoyo a todos los profesionales de las Ciencias Económicas de todo el país, y no es una institución lucrativa, representando un grado de desarrollo a nivel de dichas profesiones en Guatemala.

Es importante mencionar que al 31 de enero de 1995, el total de profesionales colegiados asciende a 5326, que al relacionarlo con los graduados durante los 15 años que se analizaron, tomando en cuenta los egresados en años anteriores y los de las universidades privadas, existen profesionales que no se han colegiado.

³ Compendio de Leyes y Reglamentos sobre el Ejercicio de Profesión y plan de Prestaciones de los Profesionales de Ciencias Económicas, Colegio de Profesionales de Las Ciencias Económicas, Impreso en Guatemala por: Fondo de Cultura Editorial, Guatemala, Centroamérica, pág. 18.

CAPITULO II

PAPELES DE TRABAJO

En este capítulo se desarrolla lo relacionado con los papeles de trabajo, los cuales son la evidencia del trabajo realizado durante una auditoría y constituyen la base del dictamen.

Cuando un auditor principal utiliza el trabajo de otros auditores, tomará como fuente de información para su opinión el dictamen de los otros auditores, el cual estará soportado con los papeles de trabajo elaborados por ellos. Por lo tanto deberá realizar una revisión de dichos papeles de trabajo, para determinar si cumplen con los requisitos mínimos de calidad profesional y así poder depositar su confianza en el trabajo realizado por los otros auditores.

Es por esta razón que en este capítulo se describen los objetivos, contenido y clasificación de los papeles de trabajo, a manera de dejar una guía de los que deben elaborar los auditores, cuando trabajen con tal categoría.

2.1 DEFINICION

Los papeles de trabajo o cédulas de auditoría, son definidos por la norma de auditoría No. 2 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores de la siguiente manera:

Los papeles de trabajo son los registros llevados por el auditor independiente sobre los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que ha llegado durante el desarrollo de un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

2.2 OBJETIVOS:

Según varios autores, se resume que los papeles de trabajo preparados por el auditor durante el desarrollo del trabajo de auditoría, según lo establece la norma mencionada en la definición de papeles de trabajo, tienen como objetivos los siguientes:

- a) Servir de base o soporte para la elaboración del dictamen de auditoría;
- b) Representa la evidencia de que el examen fue realizado de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas; y,
- c) Servir de medio de comunicación y supervisión del análisis y que contengan información útil para próximas auditorías.

2.3 CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo tienen como característica especial que pueden adaptarse a las circunstancias específicas de cada auditoría, pero en términos generales deben incluir la documentación que haga constar que durante su preparación se observaron las normas de auditoría generalmente aceptadas, demostrando que se cumplió con el

plan de auditoría y que se supervisó adecuadamente a los asistentes, se evaluó y estudió la estructura del control interno de la entidad, para determinar el alcance de las pruebas y que los procedimientos y las pruebas realizadas proporcionaron la evidencia suficiente y competente para poder expresar una opinión sobre los estados financieros de la entidad que se está auditando.

Los papeles de trabajo deben llenar algunos requisitos, para llegar a ser útiles al auditor, tales como los que se describen a continuación:

a. ENCABEZADO:

El encabezado contiene el nombre de la entidad, la descripción del papel de trabajo y la fecha de los estados financieros que se auditan, como por ejemplo, si se prepara una cédula de caja general sería así: Empresa Modelo, S.A., Arqueo de Caja General y fecha del balance.

b. INDICE:

El índice presenta la identificación de los papeles de trabajo tales como:

- A para las cédulas de Activo.
- B para las cédulas de Pasivo y Capital, y;
- P-G para las cuentas de Resultados.

c. FIRMAS Y FECHAS:

También debe contener las iniciales de la persona que preparó y revisó el papel de trabajo, así como la fecha en que se llevó a cabo la actividad, el que los mismos estén firmados establece el grado de responsabilidad de las personas involucradas.

d. MARCAS:

Estas están constituidas por los símbolos que utiliza el auditor, y que proporcionan referencias que contribuyen a la explicación y análisis del papel de trabajo, son como la taquígrafia del Contador Público y Auditor, cada símbolo indica exactamente de donde viene y a donde pasa la información, para poder efectuar los cruces adecuadamente.

2.4 CLASIFICACION:

“Existe variedad y tipos de papeles de trabajo que el auditor elabora en una auditoría, pero generalmente o los más comunes son los siguientes:

- a) Los que contienen el plan y programa de Auditoría,
- b) Cédulas Centralizadoras,
- c) Cédulas Sumarias,
- d) Cédulas de análisis,

- e) Cédula de memorándum de auditoría, y
- f) Cédula de ajustes y Reclasificaciones.⁴

a. CEDULAS CENTRALIZADORAS

Estas cédulas consisten en un listado de cuentas de mayor con saldos al final del año anterior si se tratare de una auditoría recurrente, saldos al final del período a examinar (Contabilidad), una columna de ajustes y reclasificaciones y saldo final de auditoría.

b. CEDULAS SUMARIAS

En este papel de trabajo se presentan o desglosan los saldos de cada una de las cuentas principales que conforman una centralizadora. El total de una sumaria es trasladado como saldo final de auditoría en su respectiva centralizadora.

c. CEDULAS DE ANALISIS

Las cédulas de análisis demuestran como se integran las cuentas del mayor. también muestran los cambios habidos en las cuentas durante el período que cubren los estados financieros que se están auditando. Es donde se evidencia la realización de los procedimientos de auditoría.

⁴ Keil Walter G.; Ziegler Richard E. Auditoria Moderna. Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. México Tercera Impresión 1988. pág. 103

En dichas cédulas es donde se pone de manifiesto que los procedimientos han sido realizados, facilitando también la supervisión de la auditoría.

d. CEDULA DE MEMORANDUM DE AUDITORIA

Esta cédula es más conocida en el medio de la profesión como carta a la gerencia, en la cual se hacen los comentarios sobre procedimientos aplicados por la entidad y conclusiones del trabajo de auditoría realizado. Es en este papel de trabajo donde se aplica lo que la Norma No. 16 "Información de los Asuntos Relacionados con la Evaluación de La Estructura del control Interno Observados en una Auditoría de Estados Financieros", del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores define como "Condiciones reportables". Estas condiciones son aquellos asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión se deben informar, ya que representan importantes deficiencias en el diseño u operación de la estructura del control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme.

e. CEDULA DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

Es el papel de trabajo elaborado por el auditor en cual anota los ajustes propuestos a la administración, los ajustes son correcciones a errores cometidos por el cliente, el cual puede ser originado por omisiones, ya sea por la aplicación incorrecta de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y que afectan los

resultados de las operaciones, y las reclasificaciones se utilizan para una mejor presentación de la información contenida en los estados financieros.

2.5 ARCHIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo como se menciona en párrafos anteriores tienen como finalidad servir como fuente de información para auditorías subsecuentes, por lo tanto el archivo se constituye en una herramienta de mucha importancia para la localización rápida de los mismos, los archivos se dividen según los documentos que contengan en dos legajos:

2.5.1 ARCHIVO PERMANENTE

En este archivo el auditor archivará toda aquella información que a su juicio será de utilidad en futuros trabajos de auditoría e incluye los siguientes documentos:

- a) Copias de escrituras constitutivas y estatutos de la entidad;
- b) El catálogo de cuentas y manuales de procedimientos;
- c) Gráficas de organización;
- d) Distribución de la planta, proceso de manufactura y productos principales;
- e) Términos de emisiones de acciones;
- f) Copias de contratos a Largo Plazo; y,
- g) Resumen de principios contables utilizados por el cliente.

2.5.2 ARCHIVO CORRIENTE

En éste se incluyen los documentos que constituyen la información corroboradora que acumula el auditor durante el período contable que esté examina.

2.6 RELACION CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Los papeles de trabajo constituyen la evidencia del cumplimiento del trabajo realizado y la base para la opinión, por lo tanto deben ser preparados tomando en cuenta los objetivos que éstos persiguen. Por lo que tienen relación directa con las normas de auditoría generalmente aceptadas, emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, según se explica a continuación:

a. NORMAS PERSONALES

Los ~~papeles~~ papeles de trabajo proporcionan evidencia de la capacidad técnica del auditor y así como su destreza, revelando su conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados y su habilidad para aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias. Asimismo, las conclusiones a las que llega el auditor, basada en los papeles de trabajo, ayudan a demostrar su objetividad e independencia al realizar su examen.

Los papeles de trabajo son particularmente importantes para satisfacer la norma de auditoría No. 1 "Normas Básicas de Auditoría" del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, que señala que se deberá poner particular cuidado al desarrollar el trabajo. El hecho que estén bien preparados los papeles de trabajo servirá como evidencia del cuidado que tuvo el auditor durante su examen y el contenido de ellos revelará el alcance del trabajo.

b. NORMAS DE AUDITORIA RELACIONADAS CON EL TRABAJO

El uso de los papeles de trabajo durante la auditoría, está dirigido a la coordinación y control del trabajo. Los papeles de trabajo también facilitan la revisión en todos los niveles de supervisión. Por lo tanto, los papeles de trabajo o cédulas de auditoría se consideran de suma importancia para cumplir con la primera norma relacionada con el trabajo de campo, la cual indica que el auditor debe obtener un conocimiento amplio de tal manera que le permita determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas. El estudio y evaluación del control interno que realiza el auditor deberá quedar documentado en papeles de trabajo.

Se relacionan con la segunda norma del trabajo en el sentido que el auditor deberá realizar una planeación y supervisión, esta última deberá cumplirla cuando se auxilie de asistentes que realicen el trabajo rutinario.

Y con la tercera norma tiene aplicación cuando documenta la evidencia suficiente y competente obtenida durante el desarrollo del trabajo.

c. **NORMAS RELACIONADAS CON EL DICTAMEN**

“Los papeles de trabajo no sólo facilitan la elaboración del dictamen del auditor sino que además proporcionan el principal soporte para el mismo. Los papeles de trabajo deberán proporcionar evidencia respecto a que los estados financieros cumplen con lo principios de contabilidad generalmente aceptados”.⁵

2.7 DEFICIENCIAS

Los papeles de trabajo, deben cumplir con todos los requisitos y estar libres de deficiencias tales como:

- a) Uso inadecuado de referencias;
- b) No presentar conclusiones;
- c) No utilizar marcas de auditoría;
- d) Mala redacción de las notas importantes de las revelaciones que contienen los estados financieros;
- e) No dejar por escrito que la estructura de control interno se investigó adecuadamente;
- f) No indicar los procedimientos de auditoría utilizados; y,
- g) No obtener las confirmaciones de las cuentas que lo requieren.

⁵ Kell, Walter G.; Ziegler Richard E. Auditoría Moderna. Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., México. Tercera impresión 1988, página 103.

CAPITULO III
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
PRINCIPAL

En este capítulo, se presenta un análisis de lo que es un auditor principal y otros auditores, así como su relación, cuando en una auditoría de estados financieros de una compañía cuya información debe ser consolidada con una o varias subsidiarias se hace necesario o beneficiosa la utilización del trabajo de otros auditores.

Cuando se utiliza esta herramienta el auditor principal debe garantizar al cliente los índices de calidad en la totalidad de la auditoría, el recurrir a otros auditores permite la oportunidad de incrementar la eficiencia, evitar el doble de esfuerzo y mantener los costos al mínimo.

El auditor principal es quien dictamina los estados financieros de una entidad, y adquiere dicha calidad de principal, cuando personalmente no lleva a cabo el trabajo de auditoría, sino que utilizará los servicios de otro u otros auditores, por lo tanto en el presente capítulo se presenta una definición de auditor principal, las características personales que deben poseer tanto el principal y el o los otros auditores y así como una serie de aspectos de la estructura de control interno de su cliente.

Se trata además de que el estudio y evaluación de la estructura del control interno del cliente, se pueda en gran parte obtener mediante la revisión de los

papeles de trabajo de los otros auditores, o bien aplicando procedimientos de auditoría complementarios tales como realizar un análisis y revisión.

3.1 DEFINICION

La Norma de auditoría No. 25 "La Utilización del Trabajo de Otros Auditores", define como el auditor principal al auditor independiente que dictamina los estados financieros de una entidad, y utiliza el trabajo de otro auditor independiente con respecto a los estados financieros de una o más sucursales, agencias, compañías asociadas incluidas en los estados financieros de la entidad.

El informe del auditor independiente añade credibilidad a las manifestaciones financieras de la empresa debido a las habilidades especiales del auditor y su familiaridad con el mundo de los negocios.

La habilidad y destreza del auditor la adquiere a través de estudios y experiencia, su actitud independiente es el ingrediente individual más importante y debe continuarse con constante actualización, sin su independencia respecto al cliente, la opinión del auditor sería sospechosa y no serviría a las necesidades de los usuarios de los estados financieros.

a. NECESIDAD DE UNA AUDITORIA INDEPENDIENTE

"La auditoría independiente se hace necesaria por el conflicto entre la

administración de una entidad y quienes utilizan los estados financieros, porque los segundos necesitan una seguridad en cuanto a que la dirección ha cumplido con su responsabilidad administrativa, mediante la aplicación de un sistema que proteja adecuadamente los activos de la entidad y permita la preparación de la información financiera de acuerdo con las normas vigentes. Una auditoría provee una seguridad razonable de que la dirección ha cumplido totalmente con su responsabilidad.”⁶

b. INDEPENDENCIA MENTAL

La independencia mental añade credibilidad a los estados financieros presentados por la administración, por lo tanto el auditor debe estar totalmente fuera de ésta, por lo tanto no debe ser un empleado de la entidad, su actuación no está sujeta a la supervisión de la dirección de la entidad, la actitud y el pensamiento independiente son tan importantes en relación a su independencia mental.

3.2 FUNCIONES DEL AUDITOR PRINCIPAL

El auditor principal en su calidad de dictaminador de estados financieros tiene una serie de funciones y responsabilidades, según lo establecido en las normas de auditoría generalmente aceptadas, tales como las que se refieren al trabajo de campo, obtener un conocimiento suficiente de la estructura del control interno de la entidad que está auditando, así como llevar a cabo la planeación y supervisión de la auditoría.

⁶ Cashin, J.A.; Neuwirt, P.D.; Levy, J.F., manual de auditoría. Tomo I. Biblioteca Master Centrum. Editorial Océano. Impreso en España

El conocimiento de la Estructura del Control Interno, lo puede lograr mediante la revisión de los papeles de trabajo del otro auditor o bien aplicando procedimientos de auditoría supletorios.

En lo referente a la Estructura de Control Interno de la entidad del auditor principal deberá conocer lo siguiente:

a. ESTUDIO Y EVALUACION DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO

La norma de auditoría No. 14 "Evaluación de la Estructura de Control Interno", emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, define la estructura de control interno de la siguiente manera: La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos, para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

Por lo tanto, el auditor debe obtener conocimiento suficiente de la estructura y elementos del control interno para poder llevar a cabo la planificación de la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas que aplicará.

La estructura del control interno de cualquier entidad la constituyen el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control.

AMBIENTE DE CONTROL

Lo constituyen los factores encaminados a incrementar o disminuir la efectividad de los procedimientos y políticas entre los cuales, la filosofía y formas de operación de la administración juegan un papel de gran importancia, así como su forma de organización, la forma de funcionamiento del consejo de administración, tomando relevancia los comités encargados de revisar el procesamiento de la información, otro factor es la forma que utiliza la administración para la supervisión y seguimiento de la realización de las actividades, es importante señalar que de acuerdo con la norma No. 14 emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, este factor también incluye el control de desempeño de la auditoría interna, las políticas de personal constituyen otro factor del ambiente de control; dentro de éstas se pueden mencionar: Los métodos de selección de personal, como las entrevistas, exámenes, grado de capacidad académica, salud física y mental.

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.”⁷

⁷ Normas de Auditoría. Recopilación 1992. Guatemala, julio de 1992 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Norma No. 14, Evaluación de la Estructura de Control Interno, página 84

El sistema contable establece los métodos para identificar y registrar todas las transacciones, la descripción oportuna de las mismas, su adecuado registro contable; su identificación de acuerdo con la época en que ocurren para tomar en cuenta el principio de contabilidad del período contable, logrando de esta forma la presentación adecuada de las operaciones y la situación financiera de la entidad en un período determinado y a una determinada fecha.

PROCEDIMIENTOS DE CONTROL

Como bien es sabido, el éxito de una entidad económica, se basa en los procedimientos de control que establezca, y no solamente en el capital que posea, siendo lo más importante la forma en que se proteja y maneje el mismo.

Por esta razón, es que durante el trabajo de auditoría es necesario que el auditor dedique tiempo y esfuerzo que le permitan determinar si la entidad que está auditando posee controles adecuados para el logro sus objetivos. Además, le permite obtener un conocimiento sobre el cumplimiento de dichos controles y dar sus recomendaciones pertinentes para que la administración pueda cumplir todos sus planes y proyectos. A continuación, se presenta una transcripción de lo que la norma de auditoría No. 14. del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, dice al respecto:

“Son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, establecido por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad”.⁸

Los procedimientos de control que deben investigarse son los siguientes:

- Separación de funciones: Consiste en asignar responsabilidades sobre una transacción de tal manera que el trabajo de un empleado proporcione una verificación del que han realizado los demás empleados. Tiene como objetivo principal, prevenir y detectar con rapidez los errores o irregularidades en el cumplimiento de las responsabilidades de cada empleado. Este procedimiento se aplica para que la responsabilidad, es decir que tanto la realización de una transacción (por ejemplo la compra de un activo), el registro y protección del mismo sea asignada a diferentes departamentos o personas. Un caso típico es que el departamento de compras se encarga de realizar la compra de los activos; en el departamento de contabilidad se hagan los registros contables; y, bodega custodie los mismos.

- Autorización: La gerencia necesita tener seguridad que todas las transacciones sean autorizadas por el personal designado, este procedimiento pone de manifiesto los niveles de autoridad y permite establecer dos tipos de autorizaciones. las normales de una entidad como sería la autorización de listas de precios, políticas de

⁸ IDEM Pág. 85

crédito, etc., y las extraordinarias como una inversión en acciones o la compra de bonos, que requieran la autorización de la Asamblea General, por ejemplo.

Los procesos de autorización son de importancia relevante para la restricción del acceso a los activos, evitando así la utilización inadecuada de los mismos.

- Documentación: Para lograr que el control interno sea efectivo, es esencial el uso de documentos adecuados, ya que éstos son la evidencia de que se han realizado ciertas transacciones, indicando las características de las mismas. Los documentos deben ser numerados anticipadamente, para asegurarse de que todos sean registrados y permite que los mismos no sean duplicados.

- Medidas de Seguridad: Las medidas de seguridad incluyen la salvaguarda de los activos, tales como el uso de bóvedas protegidas contra incendio, así como mantener las bodegas protegidas con candados que garanticen la integridad de los activos. También implica la restricción de acceso a los activos solamente al personal autorizado.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES EN LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor independiente debe aplicar los procedimientos que considere necesarios para obtener un conocimiento suficiente acerca de las políticas, procedimientos y los registros de todos los elementos que forman la estructura del

control interno, dichos conocimientos los puede obtener mediante la indagación con el personal indicado, para conocer el ambiente de control. Las personas indicadas para entrevistar son los directores de la entidad, y para conocer el sistema contable y los procedimientos de control debe proceder a interrogar al auditor interno, si se cuenta con un departamento de auditoría interna. Otra forma de obtener dicho conocimiento es la experiencia adquirida con la entidad, en el caso de que se trate de una auditoría recurrente.

Existen factores como el tamaño de la entidad, experiencias anteriores, la naturaleza de los procedimientos, la documentación, que pueden contribuir a que los procedimientos varíen de una entidad a otra. El auditor debe dejar bien documentado todo lo que obtenga de conocimiento de la estructura del control interno, el cual puede ser complementado con diagramas de flujo, cuestionarios y cualquier otro documento que sirva de soporte o evidencia de que llevó a cabo el análisis de la misma, así como las explicaciones narrativas.

EVALUACION DEL RIESGO DE CONTROL

Otra de las funciones que debe cumplir el auditor principal, lo establece la Norma No. 23 "El Riesgo de Auditoría y la Importancia en su Realización" del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. El auditor debe considerar el riesgo de auditoría, "en la auditoría de estados financieros, el auditor debe considerar el riesgo de auditoría y la importancia, tanto en la etapa de planeación,

como en la ejecución de la auditoría. Debe obtener evidencia suficiente y competente, con el propósito de evaluar adecuadamente los estados financieros.”⁹

- Riesgo Inherente: El cual consiste en la susceptibilidad de que una declaración contenida en los estados financieros sea incorrecta, por carecer la estructura del control interno de los procedimientos y políticas que tengan relación con la aseveración presentada.

- Riesgo de control: Este riesgo ocurre cuando existen los procedimientos relacionados con la aseveración, pero no es capaz de evitarlo o detectarlo oportunamente.

- El riesgo de detección : Como su nombre lo indica, existe la posibilidad de que una declaración no sea detectada, aunque el auditor haya aplicado los procedimientos de auditoría que a su juicio son los adecuados de acuerdo con las circunstancias.

El auditor debe documentar suficientemente todos aquellos elementos que utilizará para formarse sus propias conclusiones, a las cuales llega después de haber evaluado el riesgo de control, es importante recalcar que la documentación de la información obtenida es un factor de suma importancia durante todas las etapas de una auditoría.

⁹ Normas de Auditoría. Recopilación 1993. Guatemala, julio de 1993 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Página 22, El Riesgo de Auditoría y la Importancia en su Realización.

b. PLANEACION DE LA AUDITORIA

Para llevar a cabo el trabajo de auditoría eficientemente, es esencial que se haga una planeación adecuada del mismo. Durante la planeación se debe establecer las estrategias de auditoría que conduzcan a decisiones adecuadas acerca de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a aplicar.

Durante la planeación se determina lo que debe hacerse, quien lo va hacer y cuando se va hacer, esta etapa de la auditoría debe realizarse antes de iniciarse el trabajo de auditoría; sin embargo, el auditor debe estar en la capacidad de hacer los cambios según lo ameriten las circunstancias, dejando documentados los cambios significativos que se hayan hecho al programa.

El plan de auditoría pretende proporcionar una guía para la realización de la misma y facilitar el control de si los pasos se están llevando a cabo de acuerdo con lo planeado, pero para que pueda ser utilizado como guía, el plan debe resumir aquellos hallazgos que el auditor considere necesario mencionar, también debe identificar la información a obtener y descubrir el o los caminos a seguir para obtener dicha información.

Como instrumento de control, el plan debe incluir las ubicaciones en las cuales se llevará a cabo el trabajo, el personal que se necesitará, las fechas de realización de las diferentes actividades significativas, así como la finalización de las distintas etapas de la auditoría, hasta llegar a la elaboración del informe.

Otro aspecto a considerar cuando se planifique la auditoría es establecer las diferentes actividades a realizar y quien será el encargado de realizarlas. esto le permitirá una supervisión efectiva de los asistentes.

Este trabajo de elaboración del plan de auditoría, lo puede llevar a cabo el auditor mediante una serie de pasos como los que se mencionan a continuación:

- a) Los asuntos encaminados al conocimiento del cliente así como del ambiente en el cual realiza sus operaciones;
- b) Debe identificar las áreas de auditoría que sean significativas;
- c) El auditor debe tomar una decisión preliminar respecto al grado de confianza que depositará en el sistema de control interno de la entidad;
- d) Debe considerar los asuntos administrativos; y,
- f) La documentación y divulgación de auditoría.

CONOCIMIENTO DEL CLIENTE Y EL AMBIENTE EN EL CUAL OPERA

Este procedimiento lo debe realizar el auditor para poder obtener un nivel de conocimiento de las características de la entidad y del medio en el cual opera. que le permita familiarizarse con la naturaleza del negocio, los productos que fabrica si se trata de una industria. o que vende si su actividad es la comercialización o los servicios que presta si éste fuera el caso, así como su volumen de ventas. Además obtendrá conocimiento de la forma de la estructura del capital social, es decir cuantas acciones conforman el capital, monto de las mismas y clase de acciones;

también conocerá las políticas de capitalización y financiamiento de la entidad, así como sus sistemas de contabilidad, presupuestos e informes.

Para conocer el medio en el cual opera la entidad, el auditor debe analizar la economía del o los países en los que ésta realiza sus operaciones, su participación dentro de la industria, todos los aspectos de tipo legal y los principios de contabilidad que sean aplicables.

IDENTIFICACION DE LAS AREAS SIGNIFICATIVAS

El auditor debe encaminar todos sus esfuerzos y el de sus asistentes hacia aquellas áreas consideradas como de mayor riesgo, reduciendo de esta manera la posibilidad de emitir un dictamen apartado de la realidad sobre la situación financiera de la entidad .

Para llevar a cabo dicha actividad debe determinar algunos factores que tienen la característica de contribuir al riesgo de auditoría, como deficiencias del control interno, la aplicación de un nuevo principio de contabilidad, los ajustes preparados en auditorías anteriores y las circunstancias que por ser tan específicas requieran de los conocimientos de un especialista.

Toda la información obtenida debe estar documentada, para ser utilizada en auditorías posteriores, por lo que pasarán a formar parte del archivo permanente del auditor.

DECISION DEL GRADO DE CONFIANZA A DEPOSITAR EN EL CONTROL INTERNO.

Mediante la observación y la indagación, el auditor puede llegar a obtener un conocimiento de la entidad, que le permita determinar en forma anticipada hasta dónde va a confiar en sus controles internos, debiendo analizar aquellos factores que contribuyan a la confianza depositada al inicio de la auditoría. los cuales pueden ser: cambios en el sistema de contabilidad o en los sistemas de procesamiento de datos del cliente.

INVESTIGACION CON LA ADMINISTRACION

Las conversaciones con la administración de la entidad le permitirá obtener algunos conocimientos de situaciones que la afecten, y que, por lo consiguiente pueden ser significativas para la auditoría.

Durante las conversaciones con la administración se puede llegar a definir si el personal de la entidad puede ser utilizado para análisis y preparación de detalles y localización de documentos. los trabajos que se podría solicitar que los elabore el personal del cliente se mencionan a continuación:

- Elaboración del balance de comprobación.
- Integración de cuentas.
- Análisis de antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar.
- Cédulas de las cuentas de seguros que estén vigentes.

Posteriormente a la aplicación de los procedimientos indicados, se debe elaborar un programa por escrito el cual no es más que un listado de los procedimientos de auditoría a realizar durante el periodo del trabajo en las oficinas de la entidad. El programa debe proporcionar tanto la descripción, como las instrucciones para la realización de las diferentes actividades, y un fundamento para llevar a cabo la supervisión y un cómputo de lo que se va realizando.

Los programas para auditorías que se llevan a cabo por primera vez, tienden a complicarse un poco, porque el auditor podría no comprender bien el sistema de control interno, o las diferentes áreas significativas para la auditoría, por lo que el programa podría prepararse por etapas, lo que primero se debe programar es cómo se va estudiar y evaluar el control interno, concluida esta parte se puede programar el resto de la auditoría.

“En los primeros trabajos de auditoría, se podrán contemplar otros dos problemas en el diseño de programas:

f. determinar la corrección de los saldos iniciales de las cuentas al inicio del periodo que se examina; y,

2. Conocer qué principios de contabilidad fueron empleados en el período anterior, para tener una base para determinar si existió una aplicación congruente de tales principios en el período actual.”¹⁰

Para los programas de auditorías recurrentes el auditor contará con los programas utilizados en auditorías anteriores, por lo tanto, auxiliado por los papeles de trabajo, la experiencia y el conocimiento que se adquirió del cliente, el auditor está en la capacidad de diseñar los programas de auditoría de cierre de período, así como los programas de auditoría parciales o preliminares del año en curso.

El programa de auditoría de cierre se prepara en base a supuestos de los puntos débiles o fuertes del control interno, pero si las pruebas demuestran estos supuestos el programa se mantiene, pero si los supuestos llegaran a ser distintos se debe modificar el programa de acuerdo con las circunstancias.

3.2.1 INVESTIGACION DEL OTRO AUDITOR.

Esta actividad la debe realizar el auditor principal únicamente cuando ha decidido utilizar los servicios de otro auditor independiente, para la realización de una auditoría de estados financieros.

¹⁰ Kell, Walter G.; Ziegler Richard E. Auditoria Moderna. Compañía Editorial Continental, -S.A. de C.V., México. Tercera impresión 1988. página 75.

La información la puede recabar mediante la aplicación de varios procedimientos, como consultas acerca de la reputación y experiencia profesional del otro auditor, en entidades como El Colegio de los Profesionales de las Ciencias Económicas, El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y auditores, y otras cualidades de las que debe tener conocimiento sobre el otro auditor, las cuales se explicarán con mayor detalle en el capítulo VI.

3.2.2 SUPERVISION DE LA AUDITORIA

La supervisión y la planeación son actividades relacionadas de la auditoría y normalmente se llevan a la par durante todo el trabajo, los auditores independientes están obligados según las normas de auditoría a ejercitar un criterio propio en los aspectos que inciden en una auditoría. Pero también se puede delegar algunas actividades a los asistentes.

La supervisión involucra la dirección de los esfuerzos de los auditores con menor capacidad que contribuyen al logro de los objetivos de la auditoría. para lograr determinar si los mismos se han logrado. El término supervisión incluye tanto el entrenamiento de los asistentes, mantenerlos informados de los problemas encontrados. la revisión del trabajo que ellos han realizado, así como recopilar las diferentes opiniones del equipo de auditoría. el nivel de supervisión se determina de acuerdo con la complejidad el trabajo y según la capacidad del personal utilizado para cumplir con los fines que se pretenden lograr.

3.2.3 DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Todo trabajo de auditoría tiene como producto una expresión de opinión sin la cual el mismo no tendría ningún objeto de ser realizado, y es el auditor el responsable de expresarla de acuerdo al criterio que se haya formado durante el trabajo llevado cabo de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, la cual debe quedar plasmada en el documento que en términos de auditoría se conoce con el nombre de DICTAMEN DE AUDITORIA, la norma de auditoría No. 10 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores lo define de la siguiente manera:

“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”

Cuando un auditor utiliza los servicios de otros auditores, en lo que se refiere a la opinión, debe estar en la capacidad de asumir o no la responsabilidad sobre la porción auditada por otros auditores, de lo cual se origina cualquiera de los tipos de dictamen que se describen a continuación.

a. DICTAMEN CON REFERENCIA AL TRABAJO DE OTRO AUDITOR

En este tipo de dictamen el auditor, hace referencia a que una parte o un segmento de la auditoría fue realizado por otro auditor y explica que en base al informe del otro auditor dictamina sobre la razonabilidad de la información contable.

Para lo cual debe tomar en cuenta varios factores, tales como: La investigación del otro auditor, analizar la porción del trabajo llevado a cabo por él, en relaciones ya sean porcentuales o expresada en cantidades para llegar a la conclusión de referenciar qué parte de la auditoría fue realizada por otros auditores.

Esta herramienta es utilizada en auditoría de compañías subsidiarias, que por su localización geográfica es factible recurrir a la misma.

A continuación, se presenta un modelo de dictamen con referencia.

TRIGUEROS & ASOCIADOS, CONTADORES PUBLICOS
Y AUDITORES

Señores Accionistas

FSA MODELO, S.A. Y COMPAÑIAS AFILIADAS

Hemos examinado el balance general consolidado de la Compañía Modelo, S.A. y Compañías Afiliadas al 30 de Junio de 1995 y los correspondientes estados consolidados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo consolidados por el periodo terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Nuestro examen no incluye a la subsidiaria "X" que representa el 10 % de los activos totales, el 5% de los ingresos totales y el 1% de la utilidad neta del periodo. Dichos estados financieros fueron examinados por otro auditor, cuyo dictamen nos fue proporcionado y nuestra opinión que a continuación expresamos, está basada en el dictamen de dicho auditor, en lo que se refiere a las cifras de la Subsidiaria "X".

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable de 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 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 Modelo, S.A. y Subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995, 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.

Otilio Trigueros Marroquín

Colegiado XXX

Julio 20 de 1995

b. DICTAMEN SIN REFERENCIA

Este tipo de dictamen lo emite el auditor cuando está totalmente satisfecho del trabajo de auditoría del otro auditor, ya sea porque ha tenido la suficiente certeza y confiabilidad en él, y cuando se ha cumplido con los procedimientos indicados en la norma que se relaciona con la utilización del trabajo de otros auditores. Además debe tomar en cuenta la materialidad de los segmentos de auditoría que ha realizado el otro auditor. Es decir este es un dictamen estándar.

Otro elemento muy importante es que esté seguro de que la auditoría se realizó de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Para ilustrar un dictamen de auditor principal cuando no hace referencia al trabajo de otros auditores, se presenta el modelo del mismo.

TRIGUEROS & ASOCIADOS, CONTADORES PUBLICOS
Y AUDITORES

Señores Accionistas

EMPRESA MODELO, S.A. Y COMPAÑIAS AFILIADAS

Hemos examinado el balance general de la Compañía Modelo, S.A. y Compañías Afiliadas al 30 de Junio de 1995 y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo consolidados por el período terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable de 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 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

Modelo, S.A. y Subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995, 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.

Otilio Trigueros Marroquín

Colegiado XXX

Julio 20 de 1995

CAPITULO IV**ENTIDAD**

En el presente capítulo se presenta lo relacionado con una entidad, por considerarse de mucha importancia para la mejor asimilación del tema, así como para que se pueda llevar a cabo una auditoría.

La importancia del mismo, radica en que el trabajo de otros auditores, lo utiliza un auditor principal, corrientemente para la auditoría de una entidad que posee subsidiarias, agencias y/o sucursales.

Por lo descrito en el párrafo anterior, se considera conveniente la presentación de la información de lo que es una entidad en general, una subsidiaria, una agencia, una compañía subsidiaria, por ser totalmente relacionadas con el tema de la investigación.

4.1 DEFINICION

“Es el organismo económico que mediante la combinación de capital y el trabajo, elabora, transporta y distribuye los productos entre los consumidores, de manera que por medio de la inversión de capital, pone a disposición bienes de consumo que, al venderlos, permiten obtener de nuevo el capital más una utilidad que es el objetivo de la misma”.¹¹

¹¹ Terry, George; Principios de Administración; 6 Edición; Argentina; 1,984; pág. 59

Existen varios tipos de entidades, y es así como se habla de entidades privadas nacionales y extranjeras, pero para efectos de la presente tesis se describen los conceptos de compañía Matriz, Tenedora, Subsidiaria, Asociada y Afiliadas, porque el tema principal de la investigación está íntimamente relacionado con lo que son dichas compañías.

“Entidad matriz: Entidad que ejerce control administrativo directo o indirecto en otra u otras entidades, a través de la posesión mayor al 50% de su capital social en acciones comunes.

Entidad Tenedora: Es aquella entidad poseedora del 25% o más del capital social en acciones emitidas por otra.

Entidad subsidiaria: Entidad cuyas acciones ordinarias han sido adquiridas en su mayoría (más del 50%), por otra entidad denominada matriz.

Entidad asociada: Entidad de la cual otra es propietaria y controla entre el 25% y el 50% de las acciones ordinarias en circulación.

Entidades Afiliadas: Entidades que sin tener inversiones de importancia entre sí, tienen accionistas comunes que son propietarios del 25% o más de sus acciones ordinarias.”¹²

¹² Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos, Pronunciamiento No. 29. Revelaciones de Partes Relacionadas. Pág. 5.

4.2 ELEMENTOS DE LA ENTIDAD

“Una entidad para lograr los objetivos que se ha planteado, así como para desarrollar sus actividades necesita de algunos elementos fundamentales tales como el elemento humano, los bienes económicos y la organización.

Definiendo a ‘las personas como elementos o factores activos y a los bienes económicos como factores pasivos.’¹³

Dentro de lo que es el grupo humano se enmarcan las personas propietarias del capital, que comúnmente se conocen como los inversionistas, los encargados de la administración de la entidad, y todos los empleados tanto obreros como oficinistas.

En lo que a los bienes económicos se refiere, éstos están representados por las inversiones las cuales pueden ser de tipo duradero y corriente, esta clasificación obedece a la relación que guarden con la producción, es así como dentro las inversiones duraderas tenemos que referimos a la maquinaria y equipo que constituyen el capital fijo; y las inversiones en materia prima, producto terminado constituyen las inversiones corrientes, es decir, que son las inversiones del ciclo normal de una entidad.

¹³ Colección de Textos de Administración No. 2, Departamento de Publicaciones (109-3m), Facultad de Ciencias Económicas Universidad de San Carlos de Guatemala. Tercera Edición Guatemala, julio de 1985. Página 41.

Sin restarle importancia a ninguno de los elementos de la entidad, se concluye que el más importante, es el grupo humano, por ser éste el que planifica y ejecuta todos los planes y proyectos para los cuales existe determinada entidad económica y no puede ser sustituido por ninguno de los otros elementos.

Dicho de otra manera, las inversiones fijas son aquellas que permanecen en su estado inicial y no sufren ninguna transformación durante el proceso productivo y únicamente se desgastan o deprecian conforme el transcurso del tiempo, y las inversiones corrientes como materia prima y material de empaque se van agotando conforme se va produciendo y, por lo tanto, es necesaria su constante reposición.

"La organización aparece como el conjunto de relaciones de autoridad de coordinación y de comunicación que forman la actividad del grupo humano entre si y con el exterior. Esta estructura organizativa es definida por el empresario, por lo que a veces se asume por dicho grupo humano a la hora de clasificar los elementos de la empresa".¹⁴

4.3 FINES QUE PERSIGUE UNA ENTIDAD

"Los fines para los cuales se esfuerzan las personas se conoce con una gran diversidad de nombre tales como 'propósitos', 'misiones', 'objetivos' o 'blancos'. Hay

¹⁴ IBID página 42

muchos otros vocablos como: aspiraciones, finalidades, miras, designios. 'Propósito', se usa para denotar la razón por la cual existe una empresa. Así por ejemplo, el propósito de una empresa puede ser ganar la subsistencia con base en el mercadeo, educar a los niños superdotados o mejorar la salud pública en una área dada. 'Misión' es un término usado a menudo en operaciones militares y ocasionalmente en iglesias y gobiernos".¹⁵

Al analizar el párrafo anterior se puede deducir que, según sea el fin que persigue una entidad, puede ser catalogada como de beneficio social o mercantil.

En resumen, el fin que persigue una entidad mercantil, es la producción y comercialización de bienes y servicios económicos, para la obtención de una ganancia que le permita incrementar su inversión, dicho de otra manera, su principal objetivo es lucrar. Este objetivo lo logra cuando obtiene una diferencia favorable entre el costo de su inversión y sus ingresos en un determinado período, dicha diferencia se conoce con el nombre de utilidad o margen de ganancia.

La entidad debe encaminar sus esfuerzos para una adecuada planificación, programación y coordinación, para obtener la máxima producción y el óptimo beneficio o renta, procurar el desarrollo económico de la empresa y mantener una

¹⁵ Haroldo Koontz. Cyril O'donnell traducido por: Giovanni Ciardelli fadul. Curso de Administración Moderna: Un análisis de las funciones de la Administración. Quinta Edición, Talleres Gráficos de Carvajal & Cía. Apartado 46, Cali, Colombia, Marzo de 1975. Página 143

estabilidad entre la fuerza de trabajo y todos los demás factores internos como externos de la entidad.

CAPITULO V
DICTAMEN DE AUDITORIA

En esta sección se presenta la información sobre el dictamen de auditoría de los estados financieros, el cual emite el auditor cuando ha realizado una auditoría corriente, o bien cuando utiliza los servicios de otros auditores para auditar estados financieros de una o más subsidiarias, las cuales deben consolidarse con la compañía matriz, o cuando una parte de la auditoría fuere auditada por otros auditores. Si el auditor no asume la responsabilidad por el trabajo realizado por otros auditores, deberá emitir una opinión con referencia a que una parte de la auditoría fue realizada por otros auditores y debe indicar, ya sea porcentualmente o por cantidades que sean comprensibles, el trabajo realizado por los otros auditores, en relación con el total de la información y, además, indicar que la opinión se basa en el informe presentado por otros auditores.

En el caso que el principal asuma la responsabilidad, emitirá un dictamen como los que indica la norma relacionada al dictamen.

5.1 DEFINICION

El dictamen de auditoría es el documento en el cual el auditor plasma su opinión respecto a la razonabilidad de los estados financieros de su cliente. Para llegar a emitir su dictamen, el auditor debió realizar todo el trabajo que planificó al inicio de la auditoría; la razonabilidad la determina en base a la aplicación, por parte

de la entidad que está examinando, de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

a. NORMAS DE AUDITORIA APLICABLES AL DICTAMEN

Durante las diferentes etapas de una auditoría, el auditor debe cumplir con las normas de auditoría las cuales le dan la garantía o respaldo, es así como tenemos las normas personales, las normas del trabajo y las normas del dictamen.

Según la norma de auditoría No. 10, emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, el dictamen se relaciona con las normas siguientes:

La primera norma establece que el dictamen debe indicar si los estados financieros se presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

La segunda norma declara que el dictamen debe identificar las circunstancias en las cuales los principios de contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, incluyendo un párrafo explicativo.

La tercera norma se refiere a que las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros, deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos de que se indique lo contrario.

La cuarta norma indica que el dictamen debe contener una expresión de opinión sobre los estados financieros, tomados en su conjunto, o una aseveración que no es posible emitir una opinión, cuando una expresión global no puede ser expresada, se deben establecer las razones para ello. En todos los casos en el cual el nombre del auditor esté involucrado con los estados financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y el grado de responsabilidad del auditor.

b. FECHA DEL DICTAMEN

El dictamen debe fecharse con la fecha en la cual el auditor se retiró de las oficinas del cliente, o sea, dicho de otra manera, cuando termina el trabajo de campo; sin embargo, cuando ocurre algún suceso o evento subsecuente después de que el auditor se hubiere retirado de las oficinas del cliente, pero que aún no ha emitido su dictamen, puede utilizar doble fecha, a manera de ejemplo podría ser, "15 de enero de 19XX" (que es la fecha de terminación de la auditoría), con la excepción de la nota X cuya fecha es "10 de febrero de 19XX", o bien puede utilizar la última fecha para fechar su dictamen, es decir que el auditor tiene que tomar en cuenta el riesgo de auditoría para decidir cuál de las dos opciones utilizará.

5.2 DICTAMEN ESTANDAR

En este dictamen el auditor establece que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos, la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones, patrimonio de los accionistas y el flujo de efectivo, de

conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para lo cual es necesario que el auditor se haya formado una opinión en base al trabajo desarrollado.

5.3 TIPOS DE OPINION

La cuarta norma de auditoría relacionada con el dictamen, establece que el auditor debe expresar una opinión de la razonabilidad de los estados financieros que ha auditado o bien declarar que una opinión no puede ser expresada.

En una auditoría de estados financieros es posible que se encuentren algunas circunstancias las cuales pueden conducir a que el auditor se aparte del dictamen estándar; tomando en cuenta el análisis de las mismas puede emitir cualesquiera de las siguientes opiniones:

- Opinión sin Salvedad,
- Opinión con Salvedad,
- Opinión Adversa, y:
- Abstención de Opinión.

5.3.1 OPINION SIN SALVEDAD

En este tipo de opinión el auditor declara que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones, patrimonio de los accionistas y el estado de flujo de efectivo de la entidad de conformidad con los

principios de contabilidad generalmente aceptados. Este tipo de opinión es el que se expresa en el dictamen estándar, y también se le conoce como opinión limpia.

5.3.2 OPINION CON SALVEDAD

Debe señalarse que, excepto por los asuntos relacionados con la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones, patrimonio de los accionistas y el flujo de efectivo de la entidad, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se expresa este tipo de opinión cuando no hay suficiente información o existen limitaciones en el alcance de la auditoría, también si los estados financieros tienen desviaciones respecto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, con un efecto de importancia, y el auditor determina que no es posible emitir un dictamen limpio o sin salvedad pero que tampoco va opinar negativamente. Al emitir esta opinión el auditor debe revelar en el dictamen, en párrafos explicativos antes de la opinión, todas aquellas circunstancias que originaron la salvedad, también debe hacer referencia al párrafo explicativo en la opinión, la salvedad debe contener la frase "excepto por".

5.3.3 OPINION ADVERSA

Este tipo de opinión se emite cuando la información financiera está totalmente al margen de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por lo tanto los

estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, patrimonio de los accionistas y el flujo de efectivo. Si a juicio del auditor dichos estados tomados en conjunto demuestran lo indicado en el párrafo precedente, debe expresarse negativamente, lo que se conoce con el nombre de opinión adversa.

Si este fuera el caso, el auditor debe manifestar mediante el agregado de párrafos en el dictamen, indicando todas aquellas razones o circunstancias importantes que fundamentan su expresión.

5.3.4 ABSTENCION DE OPINION

Este tipo de opinión, como su nombre lo indica, declara que el auditor no expresa una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, lo cual ha sido originado porque no se pudo llevar a cabo el trabajo con un alcance adecuado para llegar a satisfacerse de la información financiera.

Cuando las limitaciones en el alcance llevan al auditor a abstenerse de opinar, debe indicar, en los párrafos que sean necesarios, los aspectos por los que su auditoría no fue suficiente para poder opinar, pero debe omitir los procedimientos que fueron efectuados, tampoco debe de incluir el párrafo que describe las características de una auditoría puesto que esto podría ocasionar una mala interpretación de la abstención de opinión. También debe hacer en el dictamen una explicación de las desviaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando un auditor emite un dictamen que se utilizará en otro país, puede dictaminar en cualquiera de los cuatro tipos de dictamen mencionados en este capítulo y además, debe tomar en cuenta lo siguiente:

DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS PARA USARSE EN OTROS PAISES

“Generalmente, una entidad de Guatemala prepara los estados financieros para usarse en Guatemala, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en este país; pero podrá preparar estados financieros para usarse fuera de Guatemala y que se adapten a los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados de otro país. Por ejemplo, se podrán adaptar los estados financieros de una entidad de Guatemala, para incluirse en los estados financieros consolidados de una matriz con domicilio en el extranjero.”¹⁶

En estos casos el auditor deberá obtener una representación de la administración en forma escrita, la cual deberá contener una explicación del propósito y el uso que se hará de los estados financieros en el otro país.

Así también, deberá comprender los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el país en el cual será utilizado su dictamen, lo cual puede lograr

¹⁶ Normas de Auditoría. Recopilación 1994. Guatemala, abril de 1994. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Dictamen Sobre Estados Financieros Preparados para Usarse en Otros Países, Página 17.

mediante la lectura de las publicaciones profesionales de ese país que describen dichos principios. Para la aplicación de dichos principios es necesario que el auditor posea experiencia, o bien que consulte con personas que tengan experiencia con los mismos.

Al momento en que el auditor deba aplicar las normas de auditoría de otro país para dictaminar estados financieros que fueron preparados según los principios de contabilidad de ese país, deberá cumplir tanto con las normas de auditoría del otro país, así como con las de Guatemala.

En el dictamen deberá indicarse en el párrafo introductorio que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, indicando el nombre del país, en el segundo párrafo indicar que el trabajo de auditoría se realizó aplicando las normas de auditoría de Guatemala y las del otro país y en la opinión indicar que los estados financieros son presentados razonablemente según los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país a donde se remite el mismo.

El siguiente formato, ilustra como debe redactarse un dictamen de esta naturaleza, para ser utilizado en El Salvador.

**OTILIO TIRGUEROS MARROQUIN
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR**

Señores Accionistas

Compañía La Libertad

He examinado el balance general adjunto de la compañía La Libertad, al 30 de junio de 1995, y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo, por el año terminado en esa fecha, los cuales, de acuerdo con la descripción en la nota X, han sido preparados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en El Salvador. Estos estados financieros, son responsabilidad de la administración, mi responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basado en mi auditoría.

Efectué mi revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Guatemala y en El Salvador. 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. Considero que mi auditoría provee una base razonable para mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía La Libertad al 30 de junio de 1995, 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 en El Salvador.

Otilio Trigueros Marroquín

Colegiado XXX

Guatemala, 30 de junio 1995

CAPITULO VI
LA UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES
PUBLICOS Y AUDITORES

6.1 GENERALIDADES

Uno de los avances de la profesión, es la emisión de normas que tienen por objeto orientar al auditor independiente, cuando en una auditoría de estados financieros se ven involucrados otros auditores.

Normalmente, se recurre a esta herramienta cuando se trata de compañías subsidiarias, afiliadas o asociadas que deban presentar sus estados financieros consolidados con los de la casa matriz.

De acuerdo con la norma de auditoría No. 25 "Utilización del Trabajo de otros Auditores" del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, entendiéndose por otro auditor, las oficinas que el auditor principal posea en el extranjero, firmas de contadores afiliados, corresponsales y los auditores que estén relacionados con algún segmento de la auditoría de la entidad.

Es importante hacer ver que el auditor principal continúa siendo el responsable de la opinión que emita sobre los estados financieros que han sido auditados por otros auditores.

El auditor encargado de emitir opinión, debe estar en la capacidad de decidir si asume la responsabilidad del trabajo llevado a cabo por el otro auditor en lo que a los estados financieros se refiere, si él asume la responsabilidad no es necesario que haga referencia al examen realizado por los otros auditores. Pero si no está dispuesto a asumir tal responsabilidad, debe indicar que él no realizó el trabajo, sino que recurrió a la herramienta conocida como la utilización del trabajo de otros auditores, al momento de hacer esta aclaración se está manifestando una responsabilidad compartida de la opinión emitida.

Cuando utilice el trabajo de otro auditor tiene dos opciones para dictaminar, ya sea por medio del método de hacer referencia al trabajo de otro auditor, o bien por el método de no hacer referencia.

El primero consiste en indicar, en un párrafo antes de la opinión que una parte del trabajo de auditoría fue realizado por otros auditores, por ejemplo, si el auditor principal dictamina estados financieros de una matriz, puede ser que utilice los otros auditores para examinar las cuentas de la subsidiaria. Y, el segundo, consiste en que el auditor principal aún habiendo utilizado el trabajo de otros auditores, emita su dictamen sin mencionar la participación de dichos auditores.

PROCEDIMIENTOS QUE DEBE SEGUIR EL AUDITOR CUANDO UTILICE LOS SERVICIOS DE OTROS AUDITORES

Para cualquiera de los dos métodos que puede optar para su dictamen, el auditor

principal deberá aplicar los procedimientos siguientes:

1. Investigación del otro Auditor.

Debe investigar acerca de la reputación profesional e independencia mental del otro auditor y asegurarse de la coordinación del trabajo de ambos durante la auditoría en lo que se refiere a los datos que tengan incidencia en la consolidación o combinación de los estados financieros. La reputación profesional la puede investigar en instituciones tales como El Colegio de profesionales de las Ciencias Económicas, El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, con otros Contadores Públicos, Bancos y otras empresas a las cuales haya prestado sus servicios como auditor independiente. Cabe mencionar que estas sugerencias son aplicables en nuestro país; en otros países, en instituciones similares o afines a la profesión, por ejemplo, en México el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores, y en Estados Unidos el Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores, entre otros.

2. Es necesario que obtenga del otro auditor una aseveración en la cual haga constar que de acuerdo con el marco legal operante en su país, es totalmente independiente.

3. Tiene la obligación de asegurarse que sea de su conocimiento de que el trabajo que está realizando, va a ser utilizado para dictaminar sobre estados financieros consolidados y que en lo que sea necesario hará la mención correspondiente, adicionalmente es necesario averiguar si el otro auditor conoce los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicados en Guatemala, si fuere aquí donde se consolidarán los estados financieros, también es importante que conozca los requisitos importantes para la información financiera, y debe estar consciente

que se llevará a cabo un análisis de las cuentas que deban eliminarse entre las compañías afiliadas, las cuales deben practicarse para la presentación de los estados consolidados.

6.2 PRONUNCIAMIENTOS Y NORMAS QUE LE SON RELATIVAS.

En Guatemala se cuenta con la norma No. 25 "La Utilización del Trabajo de Otros Auditores", del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, la cual entró en vigencia el 1 de julio de 1993, dicha norma es producto del trabajo de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, la cual establece los procedimientos que deben seguirse o aplicarse cuando se utilice el servicio de otros auditores.

También es importante mencionar que no se tiene como objetivo la reglamentación de la utilización del trabajo del auditor predecesor, o cuando para una auditoría se haya nombrado dos o más auditores conjuntamente.

6.3 ASPECTOS QUE DEBE CONSIDERAR EL AUDITOR PRINCIPAL PARA ASUMIR LA RESPONSABILIDAD CUANDO HACE USO DEL TRABAJO DE OTRO CPA

El auditor principal debe ser capaz de satisfacerse a si mismo, de la reputación profesional y la independencia mental del otro auditor, también debe estar conforme del alcance y calidad del trabajo realizado por él y, además, si aquél sigue los pasos que él considera que

son los más adecuados para satisfacerse de la razonabilidad de la información presentada por la entidad que ha sido auditada por el otro auditor, puede omitir hacer la mención correspondiente de que una parte del trabajo no fue ejecutada por él, sino que recurrió a los servicios de otro auditor, de esta manera impide que el usuario del dictamen le dé una interpretación errónea.

El auditor principal puede tomar esta decisión cuando una parte de la auditoría ha sido realizada por otro auditor independiente que sea su asociado o una firma corresponsal, y que a su juicio el trabajo cumple con los requisitos y estándares de competencia profesional, otra de las circunstancias por las cuales el auditor principal asume la responsabilidad de la auditoría sin referenciar al trabajo de otro auditor, es cuando él lo ha escogido o seleccionado y al mismo tiempo ha llevado a cabo el proceso de supervisión .

Aunque el auditor seleccione al otro auditor, siempre está obligado a cumplir todos los procedimientos necesarios para que pueda satisfacerse de la razonabilidad de los estados financieros, también cuando la parte del trabajo que realizó el otro auditor no es representativa

Adicionalmente a los procedimientos antes mencionados, cuando decida asumir la responsabilidad de la auditoría realizada por otro auditor, si considera necesario puede realizar visitas al otro auditor para ponerse de acuerdo en lo que a los procedimientos de auditoría aplicados se refiere, así como los frutos obtenidos, además es conveniente que revise el programa de auditoría preparado y realizado por el otro auditor, también es importante que

realice una revisión de los papeles de trabajo preparados por el otro auditor, el cual debe hacerse extensivo a la evaluación de la estructura de control interno y al riesgo de control.

El auditor principal de ser posible puede realizar pruebas adicionales a algunas cuentas que considere necesarias, estos procedimientos constituyen la base para el juicio profesional del auditor principal, ésto no constituye un reparo al trabajo realizado por el auditor que él seleccionó.

6.4 CIRCUNSTANCIAS QUE CONTRIBUYEN PARA QUE EL CPA NO ASUMA LA RESPONSABILIDAD SOBRE EL TRABAJO REALIZADO POR OTRO CONTADOR PUBLICO.

El auditor principal tiene la libertad de hacer referencia al trabajo realizado por otros auditores, cuando emita su opinión sobre los estados financieros. Esta situación ocurre cuando en algunas circunstancias, puede considerar no práctico revisar el trabajo realizado por los otros auditores, o la aplicación de otros procedimientos que le permitan satisfacerse sobre el mismo. Otra circunstancia que conduce a indicar en el dictamen, es que la porción examinada por el otro auditor sea de importancia en relación con la totalidad de las partidas que componen los estados financieros de la entidad que se está auditando.

Deberá indicar en todos los párrafos del dictamen que la responsabilidad está dividida entre los dos auditores, indicando la parte del trabajo realizado por cada uno de ellos, para indicar la porción del trabajo del otro auditor puede utilizar los montos en dinero o bien en porcentajes en relación al total del activo, ingresos, dichas revelaciones debe hacerlas con toda

claridad y sólo puede mencionar el nombre del otro auditor con autorización previa otorgada por él, situación que aplica también para la presentación conjunta de su informe. Dicha referencia únicamente establece la división de la responsabilidad en cuanto al trabajo de la auditoría.

6.5 DICTAMEN CON REFERENCIA AL TRABAJO DE OTRO AUDITOR**TRIGUEROS & ASOCIADOS, CONTADORES PUBLICOS Y
AUDITORES**

Señores Accionistas

EMPRESA MODELO, S.A. Y COMPAÑIAS AFILIADAS

Hemos examinado el balance general consolidado de la Compañía Modelo, S.A. y Compañías Afiliadas al 30 de Junio de 1995 y los correspondientes estados consolidados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo consolidados por el período terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Nuestro examen no incluye a la subsidiaria "X" que representa el 10% de los activos totales, el 5% de los ingresos totales y el 1% de la utilidad neta del período. Dichos estados financieros fueron examinados por otro auditor, cuyo dictamen nos fue proporcionado y nuestra opinión que a continuación expresamos, está basada en el dictamen de dicho auditor, por lo que se refiere a las cifras de la Subsidiaria "X".

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable de 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 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 Modelo, S.A. y Subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995, 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.

Otilio Trigueros Marroquín

Colegiado XXX

Julio 20 de 1995

6.6 DICTAMEN SIN REFERENCIA AL TRABAJO DE OTRO AUDITOR**TRIGUEROS & ASOCIADOS, CONTADORES PUBLICOS Y
AUDITORES**

Señores Accionistas

EMPRESA MODELO, S.A. Y COMPAÑIAS AFILIADAS

Hemos examinado el balance general de la Compañía Modelo, S.A. y Compañías Afiliadas al 30 de Junio de 1995 y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo consolidados por el periodo terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable de 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 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 Modelo, S.A. y Subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995, 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.

Otilio Trigueros Marroquín

Colegiado XXX

Julio 20 de 1995

Los modelos de dictamen presentados, sólo representan una ilustración de como se deben redactar los mismos, cuando un auditor principal utilice el trabajo de otros auditores. Es importante indicar que esta forma especial de dictaminar está basada en la norma 10 "Dictamen sobre los estados financieros auditados", por lo tanto se pueden emitir las distintas clases de opinión contempladas en la misma; es decir, con salvedad, negativa y abstención de opinión.

6.7 EFECTOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR PRINCIPAL, DE UTILIZAR EL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES EN LA AUDITORIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

El auditor no puede delegar su responsabilidad en lo que se refiere al dictamen que emita de la información financiera, por lo tanto cuando utilice los servicios de otros auditores, los efectos que tendrá en su opinión, son los siguientes:

1. Asumir responsabilidad por el trabajo de los otros auditores, en este caso no mencionará que parte del trabajo fue realizada por otros auditores, esto ocurre cuando el auditor principal se satisface de la independencia y reputación profesional de los otros auditores.
2. Expresar una opinión con responsabilidad compartida, el auditor principal puede decidir no asumir la responsabilidad por el trabajo de los otros auditores, por lo tanto hará la correspondiente referencia, en la cual deberá revelar la magnitud de la parte de los estados financieros consolidados auditados por otros auditores, dicha revelación puede ser presentada

por importes, o por porcentaje, para uno o más de los activos totales, ingresos totales o cualquier otro criterio que permita determinar con claridad el trabajo realizado por los otros auditores.

ANALISIS DE LA APLICACION DE LA NORMA No. 25

Para poder presentar un análisis de su aplicación, se procedió a la elaboración de un cuestionario, para obtener información de algunas firmas de auditoría de renombre. Dichas firmas son representantes de firmas extranjeras.

Para poder obtener información más acertada y real, se solicitó que el cuestionario fuese completado por Gerentes de Auditoría de las firmas correspondientes, por considerarse que son los que normalmente conocen lo procedimientos que utilizan en las mismas.

El resultado de la investigación sobre la utilización del trabajo de otros auditores, demuestra que la mayoría de las firmas recurren a sus oficinas en otros países, básicamente para auditoría de subsidiarias de clientes en donde ellas actúan como auditores principales, y en los cuales no poseen oficinas, han recurrido a otros despachos de auditoría, lo cual es muy excepcional.

En cuanto a su aplicación, las políticas de una de las firmas son más estrictas que la norma misma, en el sentido de que en su informe generalmente mencionan el trabajo de los otros auditores y cuando el rubro o estados financieros examinado por los otros auditores es



importante, es obligatorio emitir un dictamen con referencia aunque los mismos tengan muy buena reputación.

Además, es importante mencionar que la utilización de esta herramienta les minimiza sus costos, principalmente cuando los otros auditores están en otro país, y también contribuye en que no es necesario que conozcan las leyes fiscales, Normas de Auditoría y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del país donde se localiza la subsidiaria, los cuales son competencia del otro auditor; lo cual da mayor tranquilidad al auditor principal.

Adicionalmente a la reputación de los otros auditores, realizan investigaciones sobre que clientes han auditado, principalmente cuando la empresa a auditar es compleja, también requieren que sea una firma grande y reconocida.

CAPITULO VII

CASO PRACTICO

Este capítulo consta de un trabajo de auditoría de la EMPRESA MODELO, S.A. y subsidiaria El Salvador, en el que se utilizó el trabajo de otros auditores para examinar las cuentas de activo y pasivo de la Subsidiaria El Salvador. Trabajo realizado para hacer notar los efectos en el dictamen, cuando el auditor principal no asume la responsabilidad del trabajo de otros auditores.

Después de concluida la auditoría el otro auditor presentó su informe, basado en el cual se dictaminó sobre la razonabilidad de la situación financiera de los estados financieros consolidados. Para efectos del ejemplo, los papeles de trabajo que se presenta son de Inventarios, por ser el área en la que se determinó el problema de costeo de inventarios; por lo tanto no se incluyen los de las otras áreas que conforman los estados financieros de la subsidiaria.

El caso práctico constituye el final del trabajo de investigación realizado en relación al tema de la UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES, tema que incorporara recientemente el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en el marco normativo de la carrera de la contaduría pública en Guatemala.

INDICE DE PAPELES DE TRABAJO

A	Documentos varios.
A - 1	Dictamen de auditoría del auditor principal.
A - 2	Dictamen de auditoría del otro auditor.
A - 3	Procedimientos para la investigación del otro auditor.
A - 4	Evaluación cumplimiento de los procedimientos indicados.
A - 5	Cuestionario para selección del otro auditor.
A - 6	Carta de representación del otro auditor.
A - 7	Programa de auditoría de inventarios.
A - 8	Programa de control interno.
A - 9	Cuestionario de control interno de inventarios.
A - 10	Confirmación de la Administración.
B - G 1	Cédula centralizadora de activo.
B - G 2	Cédula centralizadora de pasivo.
P - G	Cédula centralizadora de resultados.
C	Cédula sumaria de inventarios.
C - 1	Analítica de inventarios.
C - 2	Observación de la toma física de inventarios.
C - 3	Análisis de inventario en tránsito.
C - 4	Corte de Formas.



**TRIGUEROS & ASOCIADOS, CONTADORES PUBLICOS Y
AUDITORES**

PT: A -1

HP: OT

FECHA: 10-07-95

Señores Accionistas

EMPRESA MODELO, S.A. Y SUBSIDIARIA

He examinado el balance general consolidado de la Compañía Modelo, S.A. y Subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995 y los correspondientes estados consolidados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo consolidados por el período terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad es la de expresar una opinión sobre estos estados financieros basado en mi auditoría. Mi examen no incluye a la subsidiaria El Salvador que representa el 10 % de los activos totales, el 5% de los ingresos totales y el 1% de la utilidad neta del período . Dichos estados financieros fueron examinados por otro auditor, cuyo dictamen me fue proporcionado y mi opinión, que a continuación expreso, está basada en el dictamen de dicho auditor, en lo que se refiere a las cifras de la Subsidiaria El Salvador, que no obstante que no le fue posible valuar los inventarios por falta de documentación, el otro auditor dictaminó sin salvedad.

Efectué mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable de 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 las estimaciones importantes hechas por la administración, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros, considero que mi auditoría provee una base razonable para mi opinión.

En mi opinión, basado en mi auditoría y en el informe del otro auditor, los estados financieros consolidados arriba mencionados presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía Modelo, S.A. y Subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995, 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.

Otilio Trigueros Marroquín

Colegiado XXX

Julio 10 de 1995

JUAN DE LA OCA
CONTADOR PUBLICO

PT: A - 2

HP: OT

FECHA: 10-07-95

Señores Accionistas

EMPRESA MODELO, S.A. Y SUBSIDIARIA

He examinado el balance general de la Compañía Modelo, S.A., subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995 y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por el período terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi responsabilidad es la de expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en mi auditoría.

Efectué mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable de 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 las estimaciones importantes hechas por la administración, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Considero que mi auditoría provee una base razonable para mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía Modelo, S.A., subsidiaria El Salvador al 30 de Junio de 1995, 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.

Juan de la Oca

Colegiado XXX

Julio 10 de 1995

EMPRESA MODELO, S.A.
PROCEDIMIENTOS A CUMPLIR PARA
LA INVESTIGACION DEL OTRO AUDITOR
JUNIO 30 DE 1995

PT: A - 3

HP: OT

FECHA: 10-07-95

1. Aceptar actuar como auditor principal.
2. Investigar sobre la reputación del otro auditor.
3. Obtener una representación del otro auditor.
4. Investigar si el otro auditor está enterado de que los estados financieros que está auditando se consolidarán y que se depositará confianza en su dictamen.
5. Asegurarse de que posea conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados y de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
6. Satisfacerse de que conozca los requisitos de la información de entidades reguladoras.
7. Ver que sea de su conocimiento que se revisarán las cuentas entre compañías, si es necesario de acuerdo a las circunstancias.
8. Visitar al otro auditor a efecto de discutir los procedimientos de auditoría que siguió, así como los resultados obtenidos.
9. Llevar a cabo una revisión del programa de auditoría del otro auditor.
10. Revisar los papeles de trabajo del otro auditor.
11. Leer y analizar el dictamen que haya emitido de los estados financieros de la subsidiaria.

COMPañÍA, MODELO, S.A.
LISTADO DE CUMPLIMIENTO
JUNIO 30 DE 1995

PT: A - 4

HP: OT

FECHA: 10-07-95

- | | |
|---|----|
| 1. Se investigó sobre la reputación profesional del otro auditor. | SI |
| 2. Representación del otro auditor. | SI |
| 3. Determinó que él conoce los principios de contabilidad generalmente aceptados así como las normas de auditoría generalmente aceptadas. | SI |
| 4. Realizó visitas al otro auditor. | SI |
| 5. Revisó el programa de auditoría del otro auditor. | SI |
| 6. El programa de auditoría lo preparó de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas. | SI |
| 7. Estudio y evaluó la estructura de control interno de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. | SI |
| 8. Preparó las conciliaciones bancarias. | SI |
| 9. Confirmó los saldos de las cuentas bancarias. | SI |
| 10. Practicó arqueos de caja chica. | SI |
| 11. Confirmó los saldos de cuentas por cobrar. | SI |
| 12. Efectuó el procedimiento de cobros posteriores. | SI |
| 13. Preparó el análisis de antigüedad de saldos. | SI |

14. Examinó las otras cuentas por Cobrar.	SI
15. Analizó la provisión para cuentas incobrables.	SI
16. Observó la toma física de inventarios.	SI
17. Analizó las diferencias en inventarios.	SI
18. Valuó correctamente los inventarios.	NO
19. Revisó ingresos posteriores de inventarios en tránsito.	SI
20. Valuó los activos fijos.	SI
21. Examinó los otros activos de la subsidiaria.	SI
22. Confirmó las cuentas por pagar.	SI
23. Preparó la integración de las cuentas por pagar.	SI
24. Revisó pagos posteriores.	SI

COMPANÍA MODELO, S.A.

ELEMENTOS A CONSIDERAR PARA LA INVESTIGACION DEL OTRO AUDITOR

PT: A - 5

HP: OT

FECHA: 10-07-95

- | | | |
|-----|--|----|
| 1 | El Licenciado Juan de La Oca, se encuentra colegiado. | SI |
| 2. | Tiene más de cinco años de ser colegiado. | SI |
| 3. | Tiene usted conocimiento de que haya cometido alguna falta a la ética profesional. | NO |
| 4. | Ha formado parte en la dirección del Colegio. | SI |
| 5. | Es socio del Instituto o Colegio Salvadoreño de Contadores Públicos y Auditores. | SI |
| 6. | Ha formado parte de la Junta Directiva del Instituto o Colegio. | SI |
| 7. | Participa en las actividades realizadas por el Instituto o Colegio. | SI |
| 8. | Ha cumplido con la educación continuada. | SI |
| 9. | En alguna ocasión ha trabajado para ustedes como auditor externo. | SI |
| 10. | Su conducta y desarrollo profesional han sido adecuados. | SI |

JUAN DE LA OCA.
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Carta de Representación

PT: A - 6

HP: OT

FECHA: 10-07-95

San Salvador junio 30 de 1995

Lic. Otilio Trigueros Marroquín

Por este medio hago del conocimiento del Licenciado Otilio Trigueros Marroquín, quien ha sido designado como auditor principal para la auditoría de la Compañía Modelo, S.A. y Subsidiaria El Salvador.

Hago de su conocimiento que de acuerdo con el marco legal operante en mi país gozo de independencia total y no tengo ninguna relación con la citada compañía.

Además me encuentro colegiado bajo el Número 2285 del colegio de los profesionales de El Salvador.

Le manifiesto que estoy completamente enterado de que los estados financieros de la compañía Modelo, S.A. subsidiaria El Salvador, serán incluidos en los estados financieros sobre los cuales usted dictaminará, adicionalmente hago constar que poseo conocimiento sobre los



principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados en Guatemala, ya que he participado en seminarios impartidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

También poseo conocimiento de los requisitos que deben cumplir la información financiera de una entidad reguladora. Y estoy enterado de que se revisarán aspectos tales como las eliminaciones de cuentas entre compañías.

Atentamente,

Juan de la Oca

EMPRESA MODELO, S.A.
PROGRAMA DE AUDITORIA
AL 30 de Junio de 1995

PT: A - 7

HP: OT

FECHA: 10-07-95

INVENTARIOS

1 Corrección aritmética.

1.1 Conciliar el saldo del mayor general con los auxiliares de inventarios.

2 Existencia física, derechos y obligaciones.

2.1 Observar la toma física de inventarios.

2.2 Confirmar los inventarios con almacenes generales de depósito.

3 Corrección.

3.1 Revisión para determinar si es necesario correr partidas de reclasificación.

4 Valuación.

4.1 Realizar una valuación de inventarios usando el método de la entidad.

5 Presentación en los estados financieros y su revelación suficiente.

5.1 Investigar si existen inventarios pignorados .



5.2 Investigar si existen inventarios obsoletos.

5.3 Verificar que estén adecuadamente presentados en los estados financieros y que todas las revelaciones sean de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

EMPRESA MODELO, S.A.
PROGRAMA DE CONTROL INTERNO

AL 30 de Junio de 1995

PT: A - 8

HP: OT

FECHA: 10-07-95

INVENTARIOS

1. Ordenes de compra

- Revisar el correlativo de las mismas.
- Revisar que estén debidamente autorizadas.

2. Boletas de ingreso a bodega

- Revisar el correlativo de las boletas de ingreso.
- Que coincidan con la factura de compra.
- Verificar que las firmas sean de personal autorizado.
- Que tengan fecha de recibido y sello.
- Revisar si los documentos son trasladados inmediatamente a contabilidad.

3. Facturas

- Revisar el correlativo.
- Verificar si se factura en base a pedido.
- Asegurarse si se anulan la original y todas las copias.

4. Verificar si el kardex es actualizado constantemente

5. Comprobar el acceso a bodega sólo personal autorizado.

EMPRESA MODELO, S.A.
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

AL 30 de Junio de 1995

PT: A - 9

HP: OT

FECHA: 10-07-95

INVENTARIOS

- | | | |
|---|--|----|
| 1 | ¿El personal de bodega de producto terminado es ajeno al de contabilidad?. | SI |
| 2 | ¿Se toman inventarios físicos periódicamente?. | SI |
| 3 | ¿Se ejerce control sobre las existencias de inventario?. | SI |
| 4 | ¿Los despachos se realizan en base a factura?. | SI |
| 5 | ¿Se cuenta con pólizas de seguro con cobertura de inventarios?. | SI |
| 6 | ¿Se utilizan órdenes de compra para la adquisición de inventarios?. | SI |
| 7 | ¿Analizan la cobertura de inventarios en la compañía?. | SI |

EMPRESA MODELO, S.A. EL SALVADOR

Confirmación de La Administración

AL 30 de Junio de 1995

PT: A - 10

HP: OT

FECHA: 10-07-95

Lic. Otilio Trigueros Marroquín

Apreciable Lic. Trigueros:

Le informamos que por razones de su auditoría de la Empresa Modelo, S.A. El Salvador, al 30 de junio de 1995, con el objeto de expresar si los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de acuerdo con los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Confirmamos, a nuestro leal saber y entender las siguientes aseveraciones:

Reconocemos nuestra responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría incluyendo la revelación apropiada de toda información requerida por las leyes vigentes en el país.

No existen irregularidades que involucren a la administración o a empleados que tengan una participación significativa en el sistema de control interno o que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros.

Hemos puesto a su disposición todos los libros y registros de contabilidad, la documentación de respaldo y todas las actas de asambleas de accionistas y juntas del consejo de administración.

Hemos valuado correctamente los inventarios y ninguna línea está presentada a un costo superior a su valor neto de realización.

Gerente General

Gerente de Finanzas

EMPRESA MODELO. S.A.
CEDULA DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. A-R
HP. JO
RP.
FECHA: 10-07-95

CONCEPTOS	PARCIAL	DEBE	HABER
AJUSTE No. 1			
Costo de Ventas		26.5	
Mercaderías en mal estado	26.5		
Reserva para Obsolescencia			26.5
Producto A	26.5		
Salida de inventario de 5 cajas del producto A, por estar dañadas, ver PT C-1.		26.5	26.5

Nota:

Se Presenta solo este ajuste, porque es el que se recomendó en el área de Inventarios, la cual fue seleccionada para el ejemplo.

EMPRESA MODELO, S.A.
CEDULA CENTRALIZADORA
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. B-G 1
HP. JO
RP.
FECHA: 10-07-95

BALANCE GENERAL	SALDO		AJUSTES Y RECLAS.			SALDO DE AUDITORIA	REF.
	CONTABILIDAD		Db	Cr			
CORRIENTE							
Caja y Bancos	1843.8	2	5.2	3.9	1	1942.1	(A)
		(A)	97.0				
Cuentas Por Cobrar	6844.6	5	179.0	97.0	(A)	6729.2	(B)
				197.4	E		
Estimación Cuenta Inco.	-480.4	E	197.4			-283.0	(B)
Inventarios	2581.9					2581.9	(C)
Reserva para Obsolescencia				26.5	3	-26.5	
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	10789.9		478.6	324.8		10943.7	
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO							
Inmuebles	2332.4					2332.4	
Mobiliario Y equipo	173.3		7.4			180.7	
Equipo en tránsito	7.4			7.4			
Vehículos	150.7					150.7	
TOTAL	2663.8		7.4	7.4		2663.8	
Depreciaciones Acumuladas	-164.3			7.9	4	-172.2	
PROPIEDAD PTA. Y EQ. NETO	2499.5		7.4	7.9		2491.6	(D)
DIFERIDO							
Gastos Anticipados	63.3					63.3	
Impuestos Prepagados	483.6	5	40.8			524.4	
Otros Activos	570.8					570.8	
TOTAL ACTIVO DIFERIDO	1117.7		40.8			1158.5	(F)
TOTAL DEL ACTIVO	14407.1		526.8	332.7		14593.8	

EMPRESA MODELO, S.A.
CEDULA CENTRALIZADORA
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. B-G 2
HP. JO
RP.
FECHA: 10-07-95

BALANCE GENERAL	SALDO CONTABILIDAD	AJUSTES Y RECLAS.			SALDO DE AUDITORIA	REF.
		Db	Cr			
PASIVO						
CIRCULANTE						
Cuentas por Pagar Locales	576.8	C	259.5	169.5	B	486.8 B
Otras Cuentas por pagar				259.5	C	259.5 B
Cuentas por Pagar al Exterior	6356.9					6356.9 B
TOTAL PASIVO CIRCULANTE	6933.7		259.5	429.0		7103.2
OTROS PASIVOS						
Ciudad por Pagar	169.5	B	169.5			.0 B-4
Provisiones y Reservas de impuestos	969.7	S	362.0	179.0	S	786.7 B-4
TOTAL OTROS PASIVOS	1139.2		531.5	179.0		786.7
TOTAL DEL PASIVO	8072.9		791.0	608.0		7889.9
CAPITAL						
Capital Autorizado	125					125.0
Utilidades Retenidas	5297			329.3	S	5626.3
Utilidad del Ejercicio	912.2			40.4		952.6
TOTAL DEL CAPITAL	6334.2			369.7		6703.9
SUMA PASIVO Y CAPITAL	14407.1		791.0	977.7		14593.8

EMPRESA, MOEDLO, S.A.
CEDULA CENTRALIZADORA
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. P-G
HP. JO
RP.
FECHA: 10-07-95

RESULTADOS	SALDO CONTABILIDAD	AJUSTES Y RECLAS.		SALDO DE AUDITORIA	REF.
		Db	Cr		
Ventas Netas	46710.2			46710.2	
Costo de Ventas	31053.3	3	26.5	31079.8	
Ganancia Bruta en Ventas	15656.9		26.5	15630.4	
GASTOS DE OPERACION					
Gastos sobre ventas	3123.9			3123.9	
Gastos de Administración	794.5	5	7.9	802.4	
Publicidad	9420.8			9420.8	
Gastos Financieros	909.4	1	3.9	913.3	
Productos Financieros	105.1		5.2	99.9	2
Utilidad antes de ISR	1303.2		11.8	1270.1	
Impuesto sobre la Renta	391.0	5	73.5	317.5	
Utilidad Neta	912.2		204.0	952.6	

EMPRESA MODELO, S.A.
SUMARIA DE INVENTARIOS
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. C
HP. JO

RP.
FECHA: 10-07-95

	SALDO CONTABILIDAD	AJUSTES Y RECLAS.		AJ	SALDO DE AUDITORIA	REF.
		Db	Cr			
inventario de Producto Terminado	1879.0				1879.0	C - 1
inventario en Tránsito	702.9				702.9	C - 2
estimación para obsoletos			26.5	3	-26.5	
Total	2581.9		26.5		2555.4	B-G I

Saldo cotejado con el auxiliar de inventario

En base a mi examen realizado en el cual aplique los procedimientos de auditoria generalmente aceptados y los que consideré necesarios en las circunstancias, los saldos que integran inventarios se presentan razonablemente y para su registro se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados en forma consistente en relación al periodo anterior.

Guatemala, Julio 10 de 1994

Juan de La Oca

EMPRESA MODELO, S.A.
ANALISIS DE INVENTARIOS
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. C-1
HP. JO
RP.
FECHA: 10-07-

PRODUCTO	EXISTENCIA	COSTO UNITARIO	COSTO TOTAL	REF.
A	1 50.0	5.3	265.0	
B	78.5	4.2	329.7	
C	60.2	3.8	228.8	
D	2.8	1.1	3.1	
E	128.4	2.5	321.0	
F	90.0	3.5	315.0	
G	115.0	2.2	253.0	
H	136.3	1.2	163.6	
Total	661.2		1879.1	C

✓ cotejado con el mayor

1 Se encuentran destruidas 5 cajas de del producto A ver PT C-1-1

2 Y 3 No fue posible valorar exactamente estos items, por lo que se tomo el costo determinado por la entidad.

EMPRESA MODELO, S.A.
OBSERVACION FISICA DE LA TOMA DE INVENTARIOS
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. C-1-1
HP. JO
RP.
FECHA: 10-07-95

ODUCTO	SEGUN CARDEX	INVENTARIO FISICO	VARIACION	REF
A	50.0	45.0	-5.0	I
B	78.5	78.5		
C	60.2	60.2		
D	2.8	2.8		
E	128.4	128.4		
F	90.0	90.0		
G	115.0	115.0		
H	136.3	567.8		
al	<u>661.2</u>	<u>1087.7</u>	<u>-5.0</u>	

I Estas 5 unidades del producto A se encuentran dañadas por lo que se recomienda el ajuste No. 1

EMPRESA MODELO, S.A.
ANALISIS DE MERCADERIAS EN TRANSITO
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. C-2
HP, JO
RP.
FECHA: 10-0

PROVEEDOR	POLIZA	FECHA	VALOR	INGRESO / BODEGA
A	1002	2/9/94	550.1	5/10
B	1005	8/9/94	152.8	
Total		<input checked="" type="checkbox"/>	<u>702.9</u>	<input checked="" type="checkbox"/>



saldo cotejado con el mayor

EMPRESA MODELO, S.A.
CORTE DE FORMAS
AL 30 DE JUNIO DE 1995

PT. C - 3
HP. JO
RP. "
FECHA: 10-07-95

Última factura	
contado	18324
Crédito	98.821
Último ingreso al almacén	2.235
Último Envío	1,547
¿ uso de las formas es adecuado	



CONCLUSIONES

1. La profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala, cuenta con una gama de normas de auditoría, las cuales son el resultado del trabajo de investigación de la comisión de principios de contabilidad y normas de auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, situación que coloca a los profesionales guatemaltecos en una posición de privilegio a nivel centroamericano, puesto que se cuenta con una valiosa guía para el desarrollo de cualquier auditoría.

2. De acuerdo con la norma de auditoría generalmente aceptada No. 25, emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, en Guatemala las firmas que actúan en calidad de otros auditores, son las representantes de las principales firmas extranjeras.

3. El auditor principal al no realizar investigaciones respecto a la capacidad profesional, independencia mental, conocimiento del marco legal, visitar y revisar el plan de trabajo realizado por el auditor a quien le encargará o confiará el trabajo de una parte de la información presentada por la administración de la entidad, está incurriendo en faltas graves de responsabilidad y su adhesión a la norma respectiva.

4. Para no dar a entender que la responsabilidad es compartida, puesto que esto podría dar margen a desconfianza en los usuarios del informe, el auditor encargado de dictaminar, deberá estar completamente satisfecho de que el trabajo cumple con los requisitos de calidad y que los

procedimientos seguidos fueron los más adecuados en las circunstancias, y así poder opinar libremente sin mencionar el trabajo del otro auditor.

5. El auditor guatemalteco tiene la oportunidad de desarrollo a nivel internacional, por medio de la utilización de sus servicios como otro auditor, por medio de la emisión de dictámenes para ser usados en otros países, situación que le brinda la oportunidad de adquirir prestigio en el extranjero.

6. Después de llevar a cabo la investigación sobre la aplicación de la Norma respectiva, se determinó que en Guatemala sí se aplica en las firmas de auditoría, especialmente cuando auditan estados financieros consolidados de empresas con subsidiarias en centroamérica.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda a los profesionales de la Contaduría Pública, estar en constante actualización y cumplir con lo establecido en la norma de auditoría generalmente aceptada No. 25, emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, la cual indica todos los procedimientos que deben seguirse cuando se haga uso de la herramienta del trabajo de otro auditor en una auditoría de estados financieros.

2. Es muy importante que las instituciones que velan por el buen desarrollo de la profesión tales como el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, y el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, realicen eventos para una actualización constante de los profesionales, tales como seminarios, conferencias, etc., cuyo costo sea razonable para lograr una mayor afluencia y así contribuir a la consolidación de los conocimientos adquiridos mediante el estudio y la práctica profesional.

3. Se recomienda a todos los auditores que actúan en calidad de principales, observar todos los requerimientos necesarios previo a tomar la decisión de utilizar los servicios de otros profesionales de la carrera, para realizar el examen de la información financiera presentada por la administración de la entidad que sea objeto de auditoría. Es de mucha importancia que se investigue estrictamente acerca de su reputación profesional, independencia mental, actualización fiscal, así como llevar a cabo reuniones para revisar el plan preparado y realizar visitas al otro contador público y auditor, esto le permitirá determinar el cumplimiento del trabajo planificado con anterioridad. Si el auditor principal cumple con estas recomendaciones

no tendrá necesidad de mencionar en su dictamen que parte del trabajo fue hecho por otro colega.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

1. Cashin, J.A. Neuwirth, P.D.; Levy, J.R. Manual de Auditoría. Tomo I. Biblioteca Master Centrun, Editorial Océano. Impreso en España. 1986.
2. Colección de Textos de Administración No. 2, Departamento de Publicaciones (109-3m), Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Tercera Edición Guatemala, Julio de 1985.
3. Colegio de Profesionales de Ciencias Económicas, Compendio de Leyes y Reglamento sobre el Ejercicio de La profesión y Plan de prestaciones de los Profesionales de Ciencias Económicas. Fondo de Cultura Editorial, Guatemala Centroamérica.
4. Contreras S., César H. Responsabilidad Legal del Contador Público y Auditor Auditoría y Finanzas No. 39. Ediciones Superiores. Guatemala, septiembre 1981.
5. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Etica Profesional. Guatemala octubre 1990.
6. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores Normas de Auditoría Generalmente. Recopilación 1992. Guatemala julio 1992.

7. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados . Recopilación 1993, Guatemala.
8. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Recopilación 1994, Guatemala.
9. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Estatutos, publicados en el Diario Oficial , "Diario de Centroamérica " Tomo CCXLVII, número 83, de fecha 4 de mayo de 1994.
10. Kell, Walter G.; Ziegler Richard E. Auditoría Moderna. Compañía Editorial Continental, S.A. de C. V. México Tercera Impresión 1988.
11. Koontz Haroldo, Cyril O'donell, traducido por: Giovanni Ciardelli Fadul., Curso de Administración Moderna: Un análisis de las funciones de la Administración. Quinta Edición. Talleres Gráficos de Carvajal & Cía.. Apartado 46, Cali, Colombia. Marzo de 1975.
12. Pellecer Comparini, José Ramiro, Normas de Control de Calidad a Observarse en un Despacho de Auditoría, tesis auditor Facultad de Ciencias Económicas USAC. 1993.

ANEXO



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE AUDITORIA

LA UTILIZACION DEL TRABAJO DE OTROS CONTADORES PUBLICOS Y
AUDITORES

INTRODUCCION

Por motivo de elaboración del trabajo de tesis , basado en el tema La Utilización Trabajo de Otros Contadores Públicos y Auditores, yo Otilio trigueros Marroquín Cédula del No. R-19 de orden y Registro 3,839, solicito a usted su colaboración en el sentido de tomarse un momento de su valioso tiempo y me pueda proporcionar la información solicitada, la cual será utilizada en forma confidencial y con toda la discreción del caso.

Agradezco su colaboración para poder culminar con mi carrera y al enriquecimiento de la profesión en Guatemala.

1. Donde usted labora, tiene conocimiento de algún caso en el que se haya Utilizado el Trabajo de Otros auditores?.

SI _____ NO _____

1.1 Si su respuesta es SI, en que casos los utilizaron?.

1.2 Si su respuesta es NO indicar porque razón no han utilizado otros auditores?.

2. Cree usted que la norma No. 25 ha sido aplidada adecuadamente en su despacho?.



3. Cree usted que la utilización del trabajo de otros Auditores ofrece ventajas al auditor principal?.

SI _____ NO _____

3.1 Si su respuesta es SI, cuáles son?.

4. Cree usted que los procedimientos indicados en la Norma , son suficientes, o deben aplicarse otros porcedimientos adicionales?.

SI _____ NO _____

4.1 Si su respuesta es No. Que procedimientos adicionales pueden deben aplicarse?.

5.Cuál es su criterio en relación a los métodos de hacer referencia o No en el dictamen, cuando se utiliza el trabajo de otros contadores públicos y auditores?.

6. Que características ha evaluado en los otros auditores para contratarlos?

7. Ha tenido algún problema para seleccionar el o los otros auditores ?.

SI _____ NO _____

7.1 Si su respuesta es si, Puede Mencionarlos?.

OBSERVACIONES:

AGRADEZCO SU AMABLE COLABORACION