

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**"CIRCUNSTANCIAS QUE CONDUCEN A DESVIARSE DEL
INFORME ESTANDAR DE AUDITORIA"**

TESIS

Presentado a la Junta Directiva
de la Facultad de Ciencias Económicas

por

JOSE DAVID JORDAN CALDERON

previo a conferírsele el título

de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

en el Grado Académico de

LICENCIADO

Guatemala, Septiembre de 1998

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

DECANO:	Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIO:	Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
VOCAL PRIMERO:	Lic. Jorge Eduardo Soto
VOCAL SEGUNDO:	Lic. Andrés Castillo Nowell
VOCAL TERCERO:	Lic. Víctor Hugo Recinos Salas
VOCAL CUARTO:	P.C. Julissa Marisol Pinelo Machorro
VOCAL QUINTO:	P.C. Miguel Angel Tzoc Morales

TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE:	Lic. Carlos E. Girón Girón
SECRETARIO:	Lic. Jaime Chicas Hernández
EXAMINADOR:	Lic. Julio G. Valle Garrido
EXAMINADOR:	Lic. Julio Meneses Bautista
EXAMINADOR:	Lic. Jorge Conde

Lic. Luis Brol Liuti
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
COLEGIADO N° 594

Guatemala, 20 de septiembre de 1997

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

Señor Decano:

De acuerdo con el nombramiento que sirvió hacerme esa Decanatura para asesorar el trabajo de tesis **CIRCUNSTANCIAS QUE CONDUCEN A DESVIARSE DEL INFORME ESTANDAR DE AUDITORIA** que le fuera asignado al señor José David Jordán Calderón, para su graduación profesional, procedí al asesoramiento de dicho trabajo.

Siendo las diferentes circunstancias que conducen al contador público y auditor a desviarse del informe estandar de auditoría, un tema de mucha importancia en el ejercicio independiente de nuestra profesión, como en general, el trabajo que presenta el señor Jordán Calderón constituye una herramienta útil para los contadores públicos y auditores, particularmente para aquellos que prestan sus servicios de auditoría en forma independiente, así como para los estudiantes de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría , pues en dicho trabajo se identifican en una forma clara y sencilla las diferentes circunstancias que nos conducen a desviarnos del informe estandar de auditoría y se incluyen algunos modelos de los informes que deben presentarse ante esas circunstancias.

Por lo anterior, me permito recomendar este trabajo de tesis para que sea aceptado para su discusión final en el examen general público que sustentará el señor Jordán Calderón previo a optar el título de Contador Público y Auditor en el grado de Licenciado.

Atentamente,



Lic. Luis Brol Liuti



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
TREINTA Y UNO DE MARZO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO.**

Con base en el dictamen emitido por el Lic. Luis Arnoldo Broil Liuti, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado "CIRCUNSTANCIAS QUE CONDUCE A DESVIARSE DEL INFORME ESTANDAR DE AUDITORIA", que para su graduación profesional presentó el estudiante, JOSE DAVID JORDAN CALDERON, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"

LICDA. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIA



LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



ACTO QUE DEDICO

- A DIOS:** El principio de la sabiduría es el temor a Jehová.
- A MIS PADRES:** TEODORO JORDAN BEZA (Q.E.P.D.)
MARIA LUISA CALDERON
- A MI ESPOSA:** AURA GIL DE JORDAN
- A MIS HIJOS:** ANGEL DAVID, MONICA JOSE, OTTO DANIEL,
JEANIFER, DORIS VANESSA
- A MIS HERMANOS:** ELIZABETH, MARIO, SANDRA, SERGIO,
NORMA, OSCAR, YESENIA, JAMED y KARLA
Con amor fraternal.
- A MIS SUEGROS:** ANGEL GIL ALONZO
ADELA SOLIS DE GIL
- A MI FAMILIA:** En general.
- A MIS AMIGOS:** Con mucho cariño.
- A LA:** Universidad de San Carlos de Guatemala,
especialmente a la Facultad de Ciencias Económicas.
- A MI PATRIA:** Guatemala.
- A:** Todas las personas que de una u otra forma
contribuyeron al desarrollo de este trabajo de tesis.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	i
 CAPITULO I AUDITORIA 	
1.1 DEFINICION	1
1.2 TIPOS DE AUDITORIA	3
1.2.1 Auditoría de Estados Financieros	3
1.2.2 Auditoría de Cumplimiento	3
1.2.3 Auditoría Operacional	4
1.2.4 Auditoría Gubernamental	5
1.3 TIPOS DE AUDITORES	7
1.3.1 Auditores Independientes	7
1.3.2 Auditores Internos	11
1.3.3 Auditores del Gobierno	13
1.4 OTROS SERVICIOS	13
1.4.1 Asesoría Fiscal	13
1.4.2 Asesoría Administrativa	14
1.4.3 Servicios de Estudios Especiales o de Revisión	15
1.4.4 Servicios Contables	17
 CAPITULO II REGULACION SOBRE LA RESPONSABILIDAD LEGAL, PROFESIONAL Y SOCIAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR 	
2.1 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS	18
2.1.1 Normas Personales	19

	Página
2.1.2 Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo	20
2.1.3 Normas Relativas al Informe	20
2.1.4 La Cuarta Norma de Auditoría Relacionada con la Información	21
2.2 NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD	22
2.2.1 La Independencia	24
2.2.2 Asignación del Personal a los Trabajos de Auditoría	24
2.2.3 Consultas	25
2.2.4 Supervisión	25
2.2.5 Contratación de Personal	25
2.3 ETICA PROFESIONAL	26
2.3.1 Normas de Etica Profesional	26
2.3.2 Exigencias del Cumplimiento de las Normas de Etica	30
2.3.2.1 Quiénes Hacen Cumplir las Leyes	31
2.3.2.2 Cláusulas Disciplinarias Automáticas	31
2.3.3 Independencia, Integridad y Objetividad	32
2.3.3.1 Principio de Etica	32
2.3.3.2 Reglas de Conducta	32
2.3.4 Estándares Generales y Técnicos	34
2.3.4.1 Principio de Etica	34
2.3.4.2 Reglas de Conducta	34
2.3.5 Responsabilidad para con los Clientes	37
2.3.5.1 Principio de Etica	37
2.3.5.2 Reglas de Conducta	37
2.3.6 Responsabilidades para con los Colegas	38
2.3.6.1 Principio de Etica	38
2.3.7 Otras Responsabilidades y Prácticas	39
2.3.7.1 Principio de Etica	39
2.3.7.2 Reglas de Conducta	39

	Página
2.4 RESPONSABILIDAD LEGAL	41
2.4.1 Leyes que Regulan la Actuación del Contador Público y Auditor	43
2.4.2 Responsabilidad Sobre Errores e Irregularidades del Cliente	50
2.4.3 Responsabilidad del Auditor Sobre Actos Ilegales del Cliente	51

CAPITULO III

INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

3.1 TIPO DE INFORMES	
3.1.1 Sin Salvedades	53
3.1.2 Con Salvedades	54
3.1.3 Opinión Adversa	55
3.1.4 Abstención de Opinión	55
3.2 OTROS INFORMES	56
3.2.1 Caso 1	57
3.2.2 Caso 2	58
3.2.3 Caso 3	61
3.2.4 Caso 4	62
3.2.5 Caso 5	63
3.3 OTRAS CONSIDERACIONES	64
3.3.1 Informe Sobre Estados Financieros Comparativos	64
3.3.2 Opinión del Auditor sobre Información por Segmentos	65
3.3.3 Opinión sobre La Información que Acompaña los Estados Financieros	67
3.3.4 Opinión sobre Estados Financieros Condensados y Datos Financieros Selectos	68

**CAPITULO IV
CIRCUNSTANCIAS QUE CONDUCEN A DESVIARSE DEL
INFORME ESTANDAR DE AUDITORIA**

4.1 DESVIACIONES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERAL- MENTE ACEPTADOS	69
4.2 INCERTIDUMBRES	70
4.3 CAMBIOS CONTABLES	70
4.4 REFERENCIA A OTROS AUDITORES	71
4.5 LIMITACIONES AL ALCANCE	71
CONCLUSIONES	73
RECOMENDACIONES	75
BIBLIOGRAFIA	77
ANEXOS	

INTRODUCCION

Esta tesis profundiza en el estudio de las diferentes circunstancias que conducen al Contador Público y Auditor a desviarse del informe estándar, cuando ha sido contratado con el propósito de expresar una opinión independiente, sobre la razonabilidad de los estados financieros auditados, haciendo énfasis en la responsabilidad legal, profesional y social del Contador Público y Auditor.

La misma se desarrolla en cuatro capítulos, los cuales se describen a continuación:

En el capítulo I se expone la definición de auditoría, los tipos de auditorías, tales como: Auditoría de estados financieros, de cumplimiento, operacional y gubernamental, tipos de auditores y otros servicios que presta el Contador Público y Auditor, como serían: asesoría fiscal, administrativa, servicios de estudios especiales y contables.

El capítulo II se refiere a las principales normas de auditoría generalmente aceptadas, así como a las normas de control de calidad, la ética profesional y responsabilidad legal del Contador Público y Auditor, con el propósito que pueda conocerlas y aplicarlas adecuadamente al momento de rendir su informe.

El capítulo III contiene diferentes tipos de informes de estados financieros auditados, informes especiales y otras consideraciones relacionadas con el informe del Contador Público y Auditor, que dependiendo del trabajo para el cual sea contratado, el auditor considere necesario aplicar.

En el capítulo IV se hace énfasis en las diferentes circunstancias que conducen al Contador Público y Auditor a desviarse del informe estándar de Auditoría, tales como:

desviaciones de principios contables, incertidumbres, cambios contables, referencia a otros auditores y limitaciones al alcance, para que pueda conocerlas y emitir el informe adecuado, de acuerdo a su trabajo realizado.

Tanto el capítulo III como el capítulo IV, para mejor comprensión de sus diferentes puntos, se ilustran con varios ejemplos en la sección de anexos.

Para finalizar, se incluyen las conclusiones y recomendaciones que se consideraron pertinentes después de desarrollado el presente trabajo de tesis.

CAPITULO I

AUDITORIA

1.1 DEFINICION

Puede definirse como un proceso sistemático con el propósito de obtener y evaluar evidencia de una manera objetiva, relacionada con las afirmaciones correspondientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia de estas afirmaciones, con respecto a los criterios establecidos; comunicando los resultados a los usuarios interesados.

Por proceso sistemático se entiende una serie de procedimientos lógicos, estructurados y organizados antes de practicar una auditoría.

Obtener y evaluar objetivamente la evidencia comprende el examen de las bases que dieron lugar a las afirmaciones, evaluando los resultados en forma imparcial.

Las afirmaciones acerca de actos y eventos económicos, constituyen el material que se habrá de auditar. Las afirmaciones contienen información considerada en los estados financieros, informes sobre operación interna y declaraciones de impuestos.

El grado de correspondencia se refiere a la identificación de las afirmaciones con los criterios establecidos.

Criterios establecidos se refiere a los estándares contra los cuales deben examinarse las afirmaciones. Los criterios podrán referirse a reglas específicas prescritas por un organismo legislativo, presupuestos y otras medidas de actuación establecidas por la administración, o por principios de contabilidad generalmente aceptados, establecidos por organismos autorizados para tal efecto.

El comunicar los resultados frecuentemente se considera atestiguar. Al comunicar el grado de correspondencia en relación con criterios establecidos, el investigador da fuerza o debilita el grado de confianza que pueda darse a las declaraciones vertidas por otras personas.

Usuarios interesados, se refiere a todas las personas que depositan su confianza en los resultados informados por el auditor. Como parte de los usuarios interesados, puede mencionarse a los accionistas, administradores, acreedores, dependencias gubernamentales y público en general.

La auditoría es uno de los muchos servicios prestados por la profesión de la Contaduría Pública y puede ser hecha con fines diferentes. Los más comunes son:

- La expresión de una opinión independiente sobre los estados financieros de una entidad,
- y
- El control del uso de los recursos dentro de una organización.

La auditoría no debe limitarse únicamente a la revisión de la información contable-financiera, sino permitir que este servicio represente un valor agregado para la empresa. Que la misma se sienta ayudada con los servicios de auditoría.

Cuando se mira hacia el desarrollo de las empresas y el avance de la tecnología moderna, es claro que los servicios de auditoría independiente han cobrado importancia, pues el examen de los estados financieros requiere que los auditores revisen también diferentes aspectos de las actividades y procedimientos de una organización, para que puedan aconsejar sobre mejoras necesarias en los procedimientos de control y formular recomendaciones sobre otros aspectos de carácter económico-financiero y de funcionamiento operativo. Asimismo, con respecto a problemas de orden administrativo y otros que incluyen sistemas y técnicas de organización y control como la presupuestación,

control de costos, plan de utilidades, procesamiento electrónico de datos y otros análisis de tipo cuantitativo.

Los cambios que se han dado con el transcurso del tiempo han obligado a que la auditoría se extienda más allá de su función tradicional como la de revisar estados financieros; es decir, con un enfoque en el que se determine como esencia del proceso de auditoría al conocimiento integral del negocio de la entidad auditada. Cuando se habla del negocio de la entidad, se refiere a su actividad principal sea cual fuere y aquí interesa saber qué es lo que la empresa produce y cómo lo produce, cuál es el proceso y forma de venta y cómo se ve afectado el margen de utilidad por la situación de la economía del país y su mercado.

1.2 TIPOS DE AUDITORIAS

1.2.1 Auditoría de Estados Financieros

La auditoría de estados financieros involucra un examen de los mismos, con el propósito de expresar una opinión, indicando si estos estados están presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Normalmente se practican auditorías sobre estados financieros que reflejan información relativa a un período anual de operaciones financieras.

Los resultados de las auditorías de estados financieros, se distribuyen a varios grupos de usuarios, tales como accionistas, proveedores, dependencias del Estado y otros grupos interesados.

1.2.2 Auditoría de Cumplimiento

Una auditoría de cumplimiento se practica con el propósito de determinar si una empresa está cumpliendo con los criterios y reglamentos establecidos. El criterio

establecido dentro de una auditoría de cumplimiento podrá originarse de varias fuentes; por ejemplo, la administración podrá definir ciertos procedimientos operativos, como los siguientes:

- a) Que no se trabaje horas extras en un período determinado de tiempo.
- b) Las instituciones que emiten documentos que generen obligaciones a favor de terceras personas, podrán especificar que se mantenga una razón circulante mínima durante el tiempo que permanezca en vigencia la emisión.

Las empresas comerciales e industriales, organizaciones no lucrativas, dependencias del Estado y personas individuales, están obligadas a demostrar que cumplen con el conjunto de disposiciones y reglamentos internos y externos.

Los resultados de una auditoría de cumplimiento generalmente se comunican al funcionario o departamento que estableció las disposiciones.

1.2.3 Auditoría Operacional

Involucra una revisión sistemática de las actividades de una empresa o con determinado segmento de la misma, en relación con objetivos específicos. Dentro de una auditoría operacional, se espera que el auditor realice una observación objetiva, desarrollando un análisis completo de las operaciones involucradas. Los objetivos de la auditoría operacional podrán variar desde un problema importante que requiere de acción correctiva, que podría ser un ausentismo exagerado o producción con defectos dentro del Departamento de Producción, hasta mejorar la eficiencia operativa en general.

Los procedimientos y reglamentos establecidos, podrán ser más subjetivos dentro de una auditoría operacional, en comparación con otros tipos de auditoría.

Objetivos de una auditoría operacional:

- Evaluar actuación.
- Identificar oportunidades para mejorar.
- Desarrollar recomendaciones para superar deficiencias y realizar mayor acción.

Las auditorías operacionales pueden ser solicitadas por la administración o por terceras personas. Generalmente los resultados de la auditoría se distribuyen por el auditor al funcionario que la haya solicitado.

1.2.4 Auditoría Gubernamental

Diversas dependencias de los gobiernos, también llevan a cabo auditorías con diversos fines, por ejemplo en Guatemala las dependencias autorizadas para practicar auditorías son la Dirección General de Rentas Internas, la Contraloría de Cuentas de la Nación y la Superintendencia de Bancos. Una investigación por parte de estas dependencias puede ser similar a una auditoría interna, en cuanto el examen se concentre en las propias operaciones de la dependencia, o se puede concentrar el examen sobre las operaciones de una entidad externa que tenga ciertas relaciones con la dependencia del gobierno, y en este caso puede tener muchos aspectos similares a los de una auditoría externa independiente. Las auditorías practicadas por las dependencias gubernamentales varían sobre manera en cuanto al alcance y propósitos. Van desde auditorías que tienen un solo fin (por ejemplo la determinación de si se cumple con la ley en un punto específico) hasta auditorías muy generales y amplias que evalúan el funcionamiento de la administración, el logro de las metas de un programa, la eficiencia en la administración de recursos y otras como fiscalización e investigación de instituciones públicas y privadas con el propósito de determinar el cumplimiento de las leyes tributarias.

De acuerdo con el Artículo 100 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, "Código Tributario", La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros:

1. Libros, registros de contabilidad, documentos que respalden las operaciones registradas y otros elementos vinculados con la tributación y que correspondan a actividades económicas y financieras. Podrá revisar la documentación de archivos y solicitar toda la información necesaria para obtener los elementos que permitan establecer la verdadera situación tributaria del contribuyente.
2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.

La Superintendencia de Bancos es el órgano del Estado de Guatemala, encargado del control y vigilancia de las instituciones bancarias, financieras y de almacenes generales de depósito del país.

Fue creada dentro del sistema de banca central establecida por la Ley Orgánica del Banco de Guatemala, Decreto No. 215 del Congreso de la República de Guatemala; sistema que surgió como una consecuencia de los cambios fundamentales que, en lo social y económico, experimentó el país a raíz de la Revolución de 1944 y que fue posteriormente instituido como tal en la Constitución de la República del año 1965, de manera que dicho sistema tiene el respaldo de la ley mayor de la Nación, y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 127 de la Constitución, es regido por el Banco de Guatemala, como institución descentralizada de carácter autónomo.

La Superintendencia de Bancos, es dirigida por el Superintendente de Bancos, quien es nombrado por un período de cuatro años por el Presidente de la República, y como funciones generales tiene las de ejercer vigilancia y fiscalización permanente del Banco de Guatemala, de los demás bancos del sistema y de las otras instituciones que la ley somete a

su control, entre las que están las sociedades financieras, los almacenes generales de depósito, las compañías de seguros y fianzas y las casas de cambio autorizadas para operar en el país. Como primera atribución, el Superintendente de Bancos tiene la de cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos y disposiciones aplicadas al Banco de Guatemala, a los otros bancos del sistema y las demás instituciones sujetas a su control.

Para el cumplimiento de sus deberes de control y vigilancia, la Superintendencia de Bancos cuenta con personal especializado, de acuerdo con la naturaleza e importancia del trabajo de inspección que está llamada a realizar en las diferentes ramas de la actividad bancaria y financiera del país y cuyo objetivo fundamental está orientado a velar porque las instituciones que fiscaliza, tanto privadas como estatales, actúen y se desarrollen dentro del marco de la ley, y mantengan la necesaria liquidez y solvencia, en respeto de los intereses que el público les confía, sin descuidar los particulares intereses del Estado, que se traducen principalmente en el control de impuestos, como también en el adecuado funcionamiento de tales instituciones, para que los recursos que captan del público se canalicen correctamente en beneficio de la economía nacional.

1.3 TIPOS DE AUDITORES

Las personas encargadas de auditar actos y eventos económicos respecto a empresas e individuos se clasifican generalmente en tres grupos:

1.3.1 Auditores Independientes

Al explorar quién es el auditor independiente y qué hace, el propósito fundamental de este trabajo es el de proporcionar a los usuarios de los estados financieros, algunas observaciones tendientes a facilitar una mejor comprensión de los atributos individuales de los auditores independientes y de los procedimientos aplicados por ellos al cumplir con sus obligaciones profesionales al público.

La calidad y el prestigio de los miembros de la profesión de la auditoría independiente se fundamenta que son individuos responsables de objetividad e integridad, quienes se dedican al logro de un nivel cada vez más alto de habilidad en la ejecución de sus tareas. Su constante preocupación personal con su total independencia mental y real constituyen la piedra angular sobre la cual se ha establecido la profesión de la contaduría pública. Su formación universitaria tanto técnica como liberalmente, su experiencia adquirida en la aplicación de las disciplinas de la contabilidad y la auditoría, y su educación profesional continuada son los componentes de los cimientos que aseguran que no fallará la estructura profesional basada en esa piedra angular.

Tienen una formación universitaria variada, con énfasis en la disciplina contable y han adquirido entrenamiento, experiencia y educación subsecuente; en total se han preparado para:

- Interpretar y registrar en términos monetarios, los múltiples efectos de transacciones con impacto económico y de cambios en el ambiente socio/económico en que funcionan sus clientes.
- Informar los resultados de aquellas labores a los usuarios de la información financiera; y
- Utilizar sus conocimientos y capacidades en la resolución de hechos y problemas de naturaleza financiera para el beneficio del público.

Se han asociado con sus compañeros en organizaciones cuyos fines declarados son de incrementar y fortalecer el bienestar común de sus miembros.

Son convencidos que sus habilidades los califican como profesionales y por lo tanto, les confieren el privilegio de prestar al público en general y a la comunidad financiera en particular, una gama amplia de servicios económicos y sociales que son tanto valiosos como indispensables.

Dividen sus servicios en dos campos generales:

- El dar fe pública sobre la razonabilidad de las presentaciones contenidas en los estados financieros de sus clientes, juzgada sobre el criterio de su conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados; y
- El ofrecer servicios de consultoría y asesoramiento sobre materias impositivas, financieras y administrativas.

En gran número se les encuentra prestando al público en general sus servicios como auditores independientes y consultores. Además, se les encuentra desempeñando cargos como auditores internos o como ejecutivos financieros en organismos públicos y/o privados, funciones en que el sentido de lealtad a la organización asume mayor importancia que la independencia mental y real, y llenando puestos vitales en las universidades que ayudan en la formación académica de los alumnos.

Muchas de las características antes mencionadas son compartidas por los miembros de otras profesiones liberales, tales como la abogacía, economía, etc. Sin embargo, los miembros de la profesión que se dedican a la auditoría independiente se distinguen por dos atributos distintos:

- No abogan para los intereses propios de sus clientes, es decir, se mantienen independientes e imparciales; y
- Son igualmente o quizás más responsables a los usuarios de la información financiera sobre la que haya expresado su opinión profesional que a sus clientes en sí. No existe ninguna otra profesión que exija a sus miembros el mismo grado de cumplimiento fiel con deberes semejantes en su amplitud de responsabilidad.

El público en general reconoce y acepta como justa una proporción apreciable de esas características, pero al mismo tiempo guarda una serie de preocupaciones acerca de la profesión, que dan lugar a ciertas reservas tales como las que se detallan a continuación:

- Se preguntan si la motivación primordial de los auditores independientes proviene más de su deseo de mantener su posición "única", que de descargar una función en pro del bienestar público.
- Se cuestiona sus declaraciones de "objetividad" e "independencia", una duda exacerbada tanto por las fallas aisladas pero ampliamente dadas a publicidad, de efectuar algunas auditorías de compañías grandes con el debido celo profesional, como la extensión de sus servicios hasta campos que no guardan una relación que se identifique fácilmente con la disciplina financiera.
- Se cuestiona la confiabilidad de la dedicación de la profesión al bienestar del público, una duda que se fundamenta en la renuencia del auditor independiente de someterse a prueba por medio de exámenes por escrito de su habilidad profesional y la falta de exigir su participación obligatoria en programas de educación profesional continuada.
- Se ve la insistencia de la profesión de constituirse tanto juez y jurado en asuntos relacionados con su debida actuación profesional como una violación del principio de responsabilidad pública, poniendo así en tela de juicio su objetividad e independencia.

El impacto acumulado de estos puntos de vista desfavorables ha tendido a fomentar la impresión de que la profesión no es un instrumento para el bienestar del público, sino una necesidad que tiene que ser tolerada. Los auditores independientes continúan buscando medidas apropiadas para fortalecer su imagen frente a todos los usuarios del producto de sus servicios profesionales.

Los clientes de los auditores independientes, estarán constituidos por:

- Empresas cuyo objetivo es la obtención de utilidades.
- Organizaciones no lucrativas.

- Dependencias del Estado, y
- Personas individuales.

1.3.2 Auditores Internos

Este tipo de auditores se ve involucrado en una actividad independiente de mantenimiento y evaluación del sistema de control interno dentro de una organización, como servicio a la misma. Uno de los objetivos de la auditoría interna, es ayudar a los administradores de las empresas, en lo relacionado con la delegación de responsabilidades.

El logro del objetivo general de la auditoría interna, involucra actividades tales como las siguientes:

- Revisión y evaluación del grado de aplicabilidad y adecuación de los controles operativos, contables y financieros, así como promover un control efectivo a costos razonables.
- Asegurarse del grado en que se está cumpliendo con las políticas, planes y procedimientos establecidos.
- Determinar el grado en que se mantiene un control de los activos de la compañía, salvaguardándoles de pérdidas de toda naturaleza.
- Asegurarse del grado de confiabilidad de la información financiero-administrativa generada dentro de la empresa.
- Evaluar el grado de preparación y la calidad de actuación, para desempeñar las responsabilidades asignadas.

El alcance de la función de auditoría interna se extiende a todas las fases de las actividades de una empresa. Los auditores internos se ven involucrados en auditorías de operación y de cumplimiento. Sin embargo, el trabajo de los auditores internos, complementa el trabajo de los auditores independientes, cuando se trata de auditorías de estados financieros.

Es de esperarse que los auditores internos sean objetivos al realizar su trabajo e informar sobre sus hallazgos. En muchas empresas los auditores internos informan en la actualidad al consejo de directores y tienen comunicación directa con dicho consejo. Las funciones e importancia de los auditores internos, se ha incrementado significativamente durante los últimos años.

Las personas que practican la auditoría interna en cualquier tipo de empresa, deben reunir como mínimo los requisitos siguientes:

Requisitos Personales:

- Moralidad intachable.
- Elevado concepto de responsabilidad y disciplina.
- Discreción y reserva.
- Agilidad mental.
- Esmero en su apariencia personal.
- Capacidad para razonar con lógica.
- Capacidad de análisis.
- Capacidad de prever situaciones futuras.

Requisitos Técnicos:

- Dominio absoluto de la teoría contable y su aplicación.
- Conocimiento de procedimientos administrativos.
- Conocimiento de las diferentes leyes que regulan la actividad mercantil en nuestro medio.
- Conocimiento de la organización mercantil.
- Completo dominio de las técnicas y procedimientos modernos de auditoría.

El auditor interno deberá actuar con sentido profesional, es decir, habrá de ser capaz de encontrar el valor real de las cosas y de diferenciar entre lo importante y lo trivial, con el

propósito de concentrar mayor atención en los asuntos que verdaderamente lo requieran.

1.3.3 Auditores del Gobierno

Los auditores del gobierno son ocupados principalmente por las siguientes instituciones:

1. La Contraloría General de Cuentas de la Nación
2. La Dirección General de Rentas Internas y
3. La Superintendencia de Bancos.

La Contraloría General de Cuentas de la Nación, es la responsable de realizar la función de auditoría para las diversas entidades del gobierno.

La Dirección General de Rentas Internas, es responsable de la administración de las leyes fiscales. Los auditores de esta dependencia del Estado, auditan las declaraciones de los contribuyentes, con el propósito de establecer el cumplimiento de las leyes fiscales aplicables y del pago de los impuestos correspondientes.

Los auditores que integran la Superintendencia de Bancos, son los responsables de fiscalizar las operaciones del Banco de Guatemala, Bancos que integran el Sistema Bancario Nacional y otras Instituciones Financieras, tales como Almacenes Generales de Depósito, Corporaciones Financieras.

14 OTROS SERVICIOS

1.4.1 Asesoría Fiscal

Los contadores públicos han prestado servicios de asesoría relacionados con la legislación fiscal aplicable en forma general, tanto a personas individuales como jurídicas,

desde el primer momento en que se aprobaron los Decretos que contienen dicha legislación; sin embargo, este tipo de servicio, ha mostrado mayor auge en las últimas décadas, cuando la legislación fiscal se ha convertido en un tema complicado e importante para los negocios.

1.4.2 Asesoría Administrativa

Los administradores modernos consideran al Contador Público y Auditor como un profesional experimentado que no sólo registra de manera ordenada y sistemática las operaciones de una empresa, o practica auditorías independientes a sus estados financieros para emitir una opinión sobre la razonabilidad de los mismos, sino que además le reconocen los conocimientos necesarios para convertirse en un valioso consejero al momento de planear, organizar, dirigir y controlar las operaciones de una empresa.

Es evidente el auge que ha tenido la profesión de la Contaduría Pública, que se debe básicamente a la relación que existe entre la contabilidad y las técnicas que se derivan directa o indirectamente de ésta, como lo son la auditoría, las finanzas, los sistemas de registro, los sistemas de procesamiento de datos, la asesoría fiscal, etc., constituyen disciplinas necesarias para la administración moderna y que forman parte del campo profesional del contador público. En los últimos años se ha notado un creciente incremento por la consultoría en administración de empresas, lo cual se debe a lo complejo que se ha vuelto el acto de administrar:

- Reunir el personal idóneo.
- Reunir los recursos económicos, y
- Conjugar todo esto para que se lleven a cabo actividades de compra, producción, venta y administración; encaminadas hacia el cumplimiento de objetivos previamente fijados.

La comisión de consultoría en administración de empresas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha dado la siguiente definición de consultoría administrativa: "Es la

función de prestar asesoría profesional en la tarea de utilizar con mayor eficiencia los elementos y recursos disponibles, para lograr sus objetivos”.

La consultoría formal o asesoramiento formal implica algo más que un esfuerzo incidental por parte del contador público. Normalmente deberá practicarse una investigación y un análisis de las operaciones del cliente a fin de determinar los objetivos de la empresa, la naturaleza del problema y las soluciones posibles.

1.4.3 Servicios de Estudios Especiales o de Revisión

Constituyen un campo adicional de trabajo para los profesionales de la contaduría pública. Esta actividad surgió de los esfuerzos de la profesión, de responder ante las necesidades de los clientes, entidades fiscalizadoras y del público inversionista, de un servicio que pudiera brindar una seguridad razonable de la confianza que se puede tener sobre la información financiera, sin llegar a practicar un examen.

Un estudio o revisión especial se diferencia significativamente de una auditoría, en cuanto a procedimientos y objetivos. Por ejemplo, una revisión generalmente se limita a dos tipos de procedimientos; investigación y revisión analíticas; adicionalmente una revisión por lo general no conduce a que se exprese una opinión. Asimismo, a la persona que realice la revisión, no se denominará auditor. Sin embargo, es posible que un contador público preste servicios de auditoría y al mismo tiempo de revisión.

Principales tipos de trabajos de revisión:

1. Información financiera parcial
2. Proyección financiera

- Revisión de Información Financiera Parcial:

Concluye datos actuales durante un año fiscal sobre la posición financiera, resultados de operaciones y cambios en la posición financiera. Tal información podrá ser emitida sobre una base mensual o trimestral o sobre cualquier otro intervalo. Esta información parcial podrá presentarse por sí sola, o bien en una nota a los estados financieros auditados.

El objetivo de una revisión de información parcial, es proporcionar al contador público y auditor, una base para informar acerca de los cambios significativos que deban hacerse a la información, para que esté de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. El programa de revisión deberá contener:

1. Investigación del sistema contable.
2. Aplicación de procedimientos analíticos de revisión.
3. Lectura de las actas de la asamblea de accionistas.
4. Lectura de la información financiera parcial.
5. Obtención de informes de otros auditores.
6. Investigación realizada con funcionarios y demás ejecutivos.
7. Obtención de certificaciones de parte de la administración respecto a su responsabilidad para la información, corrección de las actas, eventos subsecuentes y otros asuntos.

- **Revisión de Pronósticos Financieros:**

Un pronóstico financiero para una entidad representa una estimación de la posición financiera más probable, resultados de operaciones y flujos de efectivo para uno o más períodos futuros. Los pronósticos financieros han sido una herramienta importante para la administración, dentro de la planeación interna y toma de decisiones por muchos años. Han sido utilizados en forma interna por las empresas, en la obtención de préstamos así como en la colocación de valores representativos de deuda y capital social, tanto en forma privada como pública.

En años recientes, algunas empresas han empezado a considerar pronósticos financieros dentro de sus informes anuales; se considera permisible la incorporación de pronósticos de ventas y de utilidades en los informes que se presentan. En un esfuerzo por darle seguridad a los pronósticos, algunas empresas contratan los servicios de auditores independientes para que los revisen y rindan informe sobre su razonabilidad.

1.4.4 Servicios Contables

Servicios relacionados con estados financieros no auditados y servicios de recopilación (es decir elaboración de estados financieros).

Los servicios contables, podrán considerar:

1. La formulación de un balance de comprobación y hoja de trabajo.
2. Colaborar en ajustar los registros contables.
3. Consultoría sobre asuntos contables, fiscales y similares.
4. Formulación de declaraciones de impuestos.
5. Proporcionar diversos servicios de procesamiento de datos.
6. Procesamiento de datos financieros para clientes de otras firmas de auditoría.

CAPITULO II

REGULACION SOBRE LA RESPONSABILIDAD LEGAL, PROFESIONAL Y SOCIAL DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

La actuación y conducta del Contador Público y Auditor, durante el desarrollo de su profesión está regulada por un conjunto de normas y leyes a las cuales tiene que sujetarse, siendo de suma importancia el conocimiento de estas leyes para todo profesional, pues si incurre en delito por ignorancia de la ley, ésta no lo exime de las responsabilidades civiles y penales que de ello se deriven, de conformidad con lo estipulado por la ley del Organismo Judicial que en su artículo 2o. contempla: "Contra la observancia de la Ley, no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario".

Es necesario mencionar que la responsabilidad del Contador, se limita a la expresión de una opinión profesional acorde con los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, a consecuencia de una revisión efectuada de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El Contador Público y Auditor no hace representaciones objetivas con respecto al contenido de los Estados Financieros; esa es la función de la administración de una empresa. El Contador Público y Auditor no asegura, ni garantiza, ni respalda la exactitud de las representaciones de la Administración, las que a su vez incluyen cuestiones de apreciación, juicio y opinión. Pero sí asume la responsabilidad por sus propias opiniones y declara que para poder colocarse en situación de expresar tales opiniones, su trabajo ha sido realizado de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

2.1 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Una norma de auditoría es un conjunto de reglas y principios que tienen por objetivo primordial orientar la conducta y desempeño de los auditores para lograr una

estandarización en sus actividades y el resultado de las mismas.

Las normas de auditoría establecen los lineamientos básicos que el profesional de la contaduría pública debe seguir en el cumplimiento de su labor de auditoría. Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de este trabajo.

La necesidad de la existencia de estas normas se basa en el hecho de permitir uniformidad en la realización del trabajo por parte de cualquier Contador Público y Auditor dedicado al examen de los estados financieros. En concreto, estas normas contribuyen a lograr una razonable estandarización en cuanto a cuál es el alcance que se requiere en todo trabajo de auditoría, con la suficiente flexibilidad que permite su adaptación a las circunstancias particulares del ente que trate.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), emitió la primera norma de auditoría en el año de 1975 y a partir de esa fecha continúa haciendo estudios para promulgar otras normas que contribuyan con el ejercicio de la profesión del Contador Público y Auditor.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas están contenidas en 10 disposiciones divididas en tres grupos: normas personales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas de información o relativas al informe.

2.1.1 Normas Personales

Se refieren a las cualidades que el Contador Público y Auditor debe tener para aceptar la responsabilidad de realizar una labor contable.

Las normas personales generalmente aceptadas son:

- La auditoría debe llevarse a cabo por una persona que posea una adecuada instrucción y Experiencia Técnica.
- Mantener una actitud mental invariablemente independiente.
- Ejercer el debido cuidado profesional durante la auditoría y en su informe.

2.1.2 Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo

Estas son aquellas que dirigen al Contador Público y Auditor para la realización de un trabajo de Auditoría adecuado, normando desde su dirección y ocupación personal la dirección y evaluación de sus subordinados, hasta el término del mismo, las cuales se presentan a continuación:

- El trabajo debe planearse adecuadamente debiendo dirigir y vigilar en forma apropiada a los ayudantes, en el caso de haberlos.
- Los controles internos deberán estudiarse y evaluarse convenientemente, como base de seguridad y para determinar la amplitud de las pruebas.
- Mediante la inspección, observación, interrogatorios y confirmaciones, se obtendrá una evidencia adecuada que proporcione la base para el informe de auditoría.

2.1.3 Normas Relativas al Informe

Estas normas regulan la forma en que se deben presentar los informes del auditor de acuerdo a las diferentes circunstancias que se puede presentar, en la obtención de la información como de la elaboración del mismo, éstas son las siguientes:

- El informe de auditoría señalará que los estados financieros están presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- El informe de auditoría señalará que tales principios han sido observados en forma

consistente, en relación con el período anterior.

- Las notas aclaratorias a los estados financieros se considerarán adecuadas salvo que se señale lo contrario en el informe de auditoría.
- El informe de auditoría externará una opinión de los estados financieros tomados en conjunto o bien la afirmación respecto a que no es posible externar una opinión. Cuando una opinión general no se puede expresar, será necesario que se explique las razones para ello. En todos los casos en que el auditor permite que su nombre se asocie con los estados financieros, el informe deberá contener una indicación clara de la naturaleza del examen del auditor, si existiere, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

2.1.4 La Cuarta Norma de Auditoría Relacionada con la Información

El objetivo de la cuarta norma es evitar que se mal interprete el grado de responsabilidad que el auditor está asumiendo cuando permite que su nombre se asocie con los estados financieros. Esta norma directamente influye en la forma, contenido y redacción del informe del auditor.

- **Naturaleza del Examen del Auditor:**

Conjuntamente con la expresión (o negación) de una opinión con respecto a los estados financieros, el auditor está obligado a incluir en su informe una indicación precisa de la naturaleza del examen. Esta se describe en la segunda aseveración del párrafo del alcance del informe del auditor al indicar "de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas", "pruebas de los registros contables", y "otros procedimientos de auditoría que se consideran necesarios en las circunstancias". En términos generales, se interpretará lo anterior como que el examen fue realizado de acuerdo con las normas profesionales establecidas, que incluyen pruebas selectivas de los registros contables y la aplicación de los procedimientos de auditoría más apropiados.

El principal marco de referencia para su examen lo constituyen las normas de

auditoría generalmente aceptadas (NAGA), por lo tanto al alejarse de estas normas será necesario indicarlo en el párrafo de alcance del informe del auditor. Cuando algún examen o prueba no haya sido realizado, el párrafo de alcance deberá señalar tal hecho y por lo tanto no se podrá hacer referencia a las normas de auditoría.

- **Asociación con los Estados Financieros:**

Un contador público y auditor estará involucrado con estados financieros auditados cuando él haya sido contratado para examinar los estados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y aplicado procedimientos de auditoría a tales estados. Al verse involucrado o asociado también implica que un contador público esté de acuerdo en que se utilice su nombre en algún informe, documento o comunicación por escrito que contenga estados financieros auditados.

El requisito final de la cuarta norma de auditoría relacionada con la información es que el auditor deba indicar el grado de responsabilidad que está asumiendo por el examen y opinión. Esto se hace a través de las expresiones "hemos examinado", "nuestro examen", "procedimientos que consideramos necesarios", y "en nuestra opinión". El uso de estas expresiones sin restricción alguna implica que el auditor está asumiendo plena o completa responsabilidad del trabajo realizado y de los externado. Cuando más de un auditor participe en el examen y cada auditor asuma responsabilidad tan sólo por su trabajo realizado y propia opinión, será necesario que los párrafos de alcance y opinión señalen esta responsabilidad compartida.

2.2 NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD

"El criterio para juzgar el cuidado que ejerce un profesional se basa principalmente en la costumbre, convencionalismo y criterio a la luz de las circunstancias más que un listado de pasos o procedimientos universalmente aceptados. La falta de cuidado al realizar el trabajo de auditoría ha sido uno de los motivos de demanda en contra de auditores (en los

Estados Unidos)."^{1/}

"... Esta norma se ha asociado con la imagen de un profesionalista prudente, razonablemente competente cuyo grado de destreza se toma como un estándar de medición siempre que la calidad del trabajo de un auditor se ponga en tela de duda."^{2/}

"Un despacho de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos de control de calidad para poder tener suficiente seguridad de cumplir con las NAGA en sus trabajos de auditoría. El sistema de control de calidad de un despacho deberá extenderse a la realización de la auditoría en conjunto."^{3/}

La declaración sobre Normas de Auditoría No. 25 (SAS 25) indica que una firma debe establecer políticas y procedimientos de control de calidad para obtener una seguridad razonable de que se está cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Establece también que la naturaleza y extensión de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma depende de factores tales como el tamaño de la misma, el grado de autonomía permitido a su personal, la naturaleza de sus prácticas, su organización y las consideraciones apropiadas de costo-beneficio.

Indica que las normas de auditoría generalmente aceptadas y las de control de calidad están relacionadas, y que las políticas y procedimientos de control de calidad adoptadas pueden afectar tanto el desempeño del auditor en una auditoría en particular, como al desempeño de la firma en sus auditorías en general.

Es importante mencionar que esta declaración reemplaza la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 4 (SAS 4).

^{1/} Cal, Walter G.; Ziegler, Richard E. *Op. Cit. Pag. 60.*

^{2/} *IBID.*

^{3/} *IBID. Pag. 61.*

Por su parte el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, a través de la Comisión de Principios sobre Contabilidad Financiera y Normas de Auditoría del período 1986-1987, emitió la Norma de Auditoría No. 5, titulada como Normas de Control de Calidad; y revisada y modificada por la Norma No. 18 emitida en 1992, la cual es una adaptación a nuestro país de la Declaración sobre Normas de Auditoría (SAS) No. 4.

"Las normas de auditoría exigen que los Contadores Públicos y Auditores, actuando en el desarrollo de su profesión cumplan con determinados requisitos que se encuentran enmarcados en las normas personales y en el código de ética, a los que actuando en función independiente se desarrollen en cumplimiento de ciertos requisitos de calidad, ya sea en nombre personal o como una firma".⁴

Identifica las normas, políticas y procedimientos a observar por los profesionales y despachos de auditoría, con el objeto de cumplir con la calidad de sus servicios y con las NAGA.

2.2.1 La Independencia

Se debe procurar con seguridad razonable, que todo el personal en un despacho mantenga una independencia de hecho y en apariencia, según lo ejemplifican las normas de ética.

2.2.2 Asignación del Personal a los Trabajos de Auditoría

El trabajo de auditoría se debe llevar a cabo por personas que tengan el grado de entrenamiento técnico y habilidad según las circunstancias. Para ello debe tomarse en cuenta la oportunidad, naturaleza y extensión de la supervisión que se proporcionará.

⁴ Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. *Op. Cit. Pag. 17.*

Además entre más capacitado y experimentado sea el personal asignado al trabajo, menor será la supervisión directa.

2.2.3 Consultas

Todo despacho de auditoría, debe establecer políticas y procedimientos tendientes a que los auditores busquen ayuda en relación a dudas sobre contabilidad y auditoría, con personas de niveles apropiados de conocimiento, competencia, juicio y autoridad. Esta norma dependerá del tamaño de la firma y los niveles de competencia, conocimiento y juicio de las personas que realicen el trabajo.

2.2.4 Supervisión

Se debe tener una seguridad razonable de que el trabajo fue realizado de acuerdo a las NAGA y que cumple con las normas de control de calidad de la firma. Para ello es indispensable una adecuada ejecución y supervisión de dicho trabajo. La supervisión y revisión adecuadas, dependen de la complejidad de un asunto en particular, de la capacidad de las personas que ejecutan el trabajo y de la extensión del servicio de consulta disponible y utilizado.

2.2.5 Contratación de Personal

Se debe tener seguridad razonable que las personas empleadas posean las cualidades apropiadas que les permitan realizar el trabajo en forma competente. La calidad del trabajo de un despacho depende en última instancia de la integridad, competencia y motivación de las personas que ejecutan y supervisan el mismo. De ello que los programas de contratación de personal de un despacho son importantes en la calidad de los trabajos de auditoría.

Las políticas que los despachos establezcan en cuanto a la promoción de personal, tendrán implicaciones muy importantes en la calidad del trabajo de auditoría.

El despacho debe establecer políticas y procedimientos para obtener seguridad razonable, de que los procedimientos establecidos para el control de calidad en los trabajadores de auditoría están siendo observados y aplicados efectivamente. La tarea de inspección puede ser llevada a cabo por otras personas que actúen por cuenta de la gerencia del despacho. Y los tipos de procedimientos que se utilicen dependerá de los controles que una firma establezca en las áreas de responsabilidades asignadas.

2.3 ETICA PROFESIONAL

2.3.1 Normas de Etica Profesional

Las Normas de Etica Profesional implican un sistema de principios morales y observancia de las reglas prescritas que rigen las acciones de un Contador profesional en sus operaciones, así como en sus relaciones con los clientes, con el público y con otros Contadores. Las reglas del código de Etica de una profesión son perceptivas o consultoras, y se aplican únicamente a los miembros de la organización que estableció el código; constituyen entonces reglas prácticas que contribuyen al mejoramiento de la calidad profesional de cada miembro.

A continuación se enumerarán las normas de Etica Profesional para graduados en Contaduría Pública y Auditoría:

1. ALCANCE:

Las Normas de Etica Profesional para los graduados en Contaduría Pública y Auditoría, son de observancia general y de consiguiente deberán ajustar su conducta a esas disposiciones.

2. RELACIONES CON EL PÚBLICO:

Esta norma regula la imparcialidad que el auditor debe tener al expresar una opinión sobre los estados financieros de su cliente, en aquellas circunstancias que puede esperarse que influyan sobre su juicio y que por consiguiente reduzcan su independencia mental.

3. EJERCICIO PROFESIONAL:

Prohíbe al Contador y Auditor Público el respaldo a resultados basados en conjeturas, o sea que no suscribirá documento alguno ni permitirá que se use su nombre en respaldo de estimaciones de resultados de un negocio que dependen de la contingencia de operaciones no efectuadas.

Además éste podrá utilizar los servicios de otras personas con capacidad para el desarrollo de su trabajo; sin perder su responsabilidad sobre el mismo, no ejercerá la progresión conjuntamente con un negocio o con una ocupación impropia o incompatible con ésta.

Se delimita también en esta norma la libertad que tiene para aceptar o rechazar los trabajos que le soliciten, sin necesidad de explicar motivos.

4. HONORARIOS PROFESIONALES:

Norma todo cobro de honorarios que efectúe la independencia mental del Auditor y Contador Público, que favorezca al cliente en su dictamen, así como cotizar sus servicios en concurso o competencia con otros colegas, obtener una compensación exagerada por sus servicios, la aceptación de comisiones a otras formas de remuneración económica por los servicios prestados.

5. RELACIONES ENTRE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES Y OTROS PROFESIONALES:

Se refiere a que las relaciones o asociaciones que el Contador Público y Auditor

realice, deberán ser con otros profesionales universitarios, colegiados, siempre y cuando asuman su responsabilidad profesional ilimitada, también puede representar y ser representado y efectuar trabajos por cuenta de otros colegas, asumiendo toda la responsabilidad en el desarrollo de su cometido.

Esta norma además regula el derecho de prestar sus servicios a quienes lo soliciten y resolver las consultas que le hagan así como a los clientes que no puede atender.

También se refiere a la contratación de empleados a quienes no debe contratar y a quienes sí.

6. PUBLICIDAD:

Esta se refiere a la prohibición de hacer publicaciones en los medios de comunicación con fines de lucro de auto elogio y de lo que sí se puede publicar, como avisos de apertura, cambio de dirección, etc.

7. FUNCION DOCENTE:

Es censurable desempeñar la función docente y de cátedra del profesional universitario, si éste se realiza al margen de disposiciones vigentes para optar al cargo; o bien si se ejerciera el cargo docente o de cátedra estando consciente de que el mismo está fuera de su especialidad.

Es así mismo indebido aceptar cargos docentes o de cátedra cuando las limitaciones de cualquier naturaleza que sean pongan en entre dicho la calidad científica del profesional, o se mengüe la formación profesional de los estudiantes a su cargo, o bien se afecten intereses de otros profesionales o especialistas.

8. ELEVACION DEL NIVEL PROFESIONAL:

El Contador Público y Auditor deberá cimentar su reputación en honradez,

laboriosidad y capacidad profesional, observando las normas de ética más elevadas en todos sus actos, así como el decoro de su vida privada.

9. SANCIONES:

- 1) El Contador Público y Auditor que resulte culpable de un acto que infrinja cualquiera de estas normas, será castigado según la gravedad, reiteración y circunstancias del caso, con alguna de las sanciones siguientes:
 - a) Amonestación privada.
 - b) Suspensión temporal en el ejercicio profesional, por un período máximo de seis meses.
 - c) Suspensión definitiva.También será castigado con alguna de las sanciones anteriores, el Contador Público y Auditor sobre quien recaiga sentencia condenatoria por delito o falta contra la propiedad.
- 2) El Tribunal de Honor calificará las infracciones y determinará la sanción. Las decisiones precisarán del voto afirmativo de tres de sus miembros, por lo menos.
- 3) El miembro acusado podrá conducir su propia defensa o puede ser representado por un asesor.
- 4) La Junta Directiva ejecutará las sanciones.
- 5) Apelación ante la Asamblea General. Las sentencias y decisiones del Tribunal de Honor son apeladas ante la Asamblea General del Colegio, cuya decisión en cada caso, tomada con el voto de por lo menos de dos terceras partes de sus miembros, será inapelable. El recurso de apelación deberá recibirlo el Colegio dentro de los ocho días siguientes a la fecha de la sentencia o de la decisión emitida por la Comisión del Tribunal de Honor, ya que pasado este término, la disposición de la Comisión del Tribunal de Honor será firme.

10. INTERPRETACION Y MODIFICACIONES:

Interpretación:

Cualquier duda sobre la interpretación de las presentes normas, será resuelta por la Comisión de Honor del Colegio.

Modificaciones:

Las presentes Normas de Ética Profesional solamente pueden ser modificadas por la Asamblea General del Colegio, a solicitud escrita de por lo menos un tercio de sus miembros.

11. VIGENCIA:

Las presentes Normas de Ética Profesional entraron en vigor a partir del día 19 de septiembre de 1975, fecha en que fueron aprobadas por la Asamblea General del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores, celebrada conforme las disposiciones contenidas en vigor.

En el Primer Congreso Nacional del Contador Público y Auditor, celebrado en Guatemala, durante los días del 27 al 30 de noviembre de 1985 fueron reconsideradas las normas de ética que rigen al Contador Público y Auditor guatemalteco. Las cuales fueron aprobadas el 27 de junio de 1986 en Asamblea General Extraordinaria celebrada en el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas. Dichas normas son de observancia general para los Contadores Públicos y Auditores egresados de los distintas universidades del país o debidamente incorporados.

2.3.2 Exigencia del Cumplimiento de las Normas de Ética

A un miembro del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, tan sólo podrá hacersele cargos por violación a las Reglas de Conducta. Las interpretaciones y

disposiciones de ética por si solas no son exigibles. Sin embargo, en el caso de una violación evidente de una ley, un miembro necesitará justificar cualquier alejamiento de las reglas e interpretaciones de ética que sean aplicables.

Los casos de violaciones evidentes de las Reglas de Conducta podrán derivarse de quejas de miembros y no miembros del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas; lectura de periódicos y publicaciones, tales como Prensa Libre, Siglo 21, Diario el Gráfico, Revista Auditoría y Finanzas (IGCPA), por profesionales miembros de la comisión de honor del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, comunicaciones de parte de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y otras.

2.3.2.1 Quiénes Hacen Cumplir las Leyes

En nuestro medio existen dos instituciones encargadas de hacer cumplir las leyes y reglas de conducta: El Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y el Organismo Judicial. Cada institución tiene autorización para realizar investigaciones de quejas, audiencias disciplinarias e imponer sanciones y castigos a los miembros del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores quienes han violado las leyes vigentes y las reglas de conducta contenidas en las Normas de Etica Profesional.

2.3.2.2 Cláusulas Disciplinarias Automáticas

Los estatutos del Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores, contienen varias cláusulas que conducen a una suspensión automática. La suspensión surge de un juicio o prueba de delito impuesta sobre cualquier miembro por razón de:

- a) Falta definida como delito conforme la ley.
- b) Dejar de presentar un declaración de impuestos que él como contribuyente individual está obligado a presentar de acuerdo con la ley.
- c) La presentación de una declaración de impuestos en forma fraudulenta, por cuenta

propia o por cuenta de su cliente.

- d) Colaboración en la formulación y presentación de declaraciones fraudulentas en materia de impuestos de un cliente.

La expulsión de algún miembro surge cuando se hayan agotado todas las apelaciones legales, relacionadas con el juicio o sentencia.

2.3.3 Independencia, Integridad y Objetividad

2.3.3.1 Principio de Ética

Un Contador Público deberá mantener su integridad y objetividad y, cuando se le contrate para el ejercicio de contaduría pública, será independiente de las personas a quienes les presta su servicio.

La independencia se podrá definir como la capacidad de actuar con integridad y objetividad. Este principio reconoce que el público espera que el Contador Público aplique los rasgos característicos de integridad y objetividad a su trabajo.

La integridad se considera fundamental para confiar en un Contador Público. Este deberá ser honesto y digno de confianza.

Por objetividad, se entiende la capacidad del Contador Público de mantener una actitud imparcial sobre todos los asuntos que se refieren a un trabajo profesional.

2.3.3.2 Reglas de Conducta

Independencia:

Requiere que un Contador Público o una Firma de Auditores, sean independientes de hecho y que eviten circunstancias que restrinjan su independencia. Esta regla generalmente se aplica a:

- a) Contadores Públicos independientes.
- b) Accionistas miembros de una Corporación Profesional.
- c) Profesionales incorporados en una firma de Auditores.

A continuación se describen algunos aspectos importantes:

Independencia:

Un Contador Público independiente o una Firma de Auditores, para la cual es socio o accionista, no expresará una opinión sobre los estados financieros de una empresa, salvo que él o su firma sean independientes con respecto a tal empresa.

Interés Financiero:

Las prohibiciones sobre un interés financiero, son muy explícitas:

- a) El Contador Público no podrá tener o estar comprometido a tener cualquier interés financiero significativo, en forma directa o indirecta con el cliente.
- b) A un Contador Público no le será permitido que tenga una participación compartida en un negocio con algún funcionario o accionistas principales del cliente auditado, cuando tal inversión pudiera ser significativa para el Auditor, en cuanto a los activos netos de éste o de la firma a la que pertenece.
- c) A un Contador Público no se le permite que tenga un préstamo de o que haya hecho un préstamo al cliente auditado, a sus funcionarios o accionistas principales, que no sea efectuado bajo procedimientos, términos y requisitos normales de préstamo.

Relaciones de Negocios:

El propósito de las prohibiciones contra las relaciones de negocios es evitar circunstancias que puedan parecer que el Auditor o la Firma de auditoría a la que pertenece está íntimamente comprometido con la administración del cliente o inclusive se piense que es un empleado del mismo. Un auditor que participe en decisiones del Consejo de

Directores sobre transacciones importantes, por ejemplo, parecería que se encuentra en una posición incompatible con la auditoría de estados financieros que surgieron de tales decisiones.

Un Contador Público que preste servicios contables manuales o automatizados para un cliente auditado, deberá cumplir con los siguientes requisitos para conservar la apariencia que él no es un empleado del cliente auditado y por lo tanto, carente de independencia a la luz de un observador razonable:

- a) No tendrá ninguna otra relación, como podría ser un interés financiero que pudiera afectar su integridad y objetividad.
- b) El cliente aceptará plena responsabilidad para con sus estados financieros.
- c) El Auditor no asumirá el papel ya sea de empleado o de administrador dentro de las operaciones del cliente.

Integridad y Objetividad:

Un Auditor no podrá con conocimiento confundir los hechos, y cuando se le contrate para servicios de contaduría pública, incluyendo la prestación de servicios en el ramo de impuestos y de asesoría administrativa, no deberá subordinar su criterio al de los demás. Dentro del ámbito fiscal, un Auditor apoyará a su cliente en caso de duda, siempre que exista un soporte razonable para su posición.

2.3.4 Estándares Generales y Técnicos

2.3.4.1 Principio de Ética

Será necesario que un Contador Público, observe los estándares técnicos de la profesión y luche en forma continua con el propósito de mejorar su capacidad y calidad de sus servicios.

Debido a la importancia de datos contables verificables a todos los segmentos del

sector público, los Contadores Públicos realizarán su trabajo observando el más alto nivel de profesionalismo. Los Contadores Públicos luchan continuamente por mejorar su capacidad en el área de práctica profesional en la que trabajan. También se considera muy importante que los Contadores Públicos cumplan con los estándares técnicos aplicables a la profesión, tales como las normas de auditoría generalmente aceptadas, cuando se trate de un trabajo de auditoría.

2.3.4.2 Reglas de Conducta

Existen cuatro reglas sobre estándares generales y técnicos:

a) Estándares Generales:

Un Contador Público y Auditor deberá cumplir con los siguientes estándares generales tal como se interpretan por Organismos Internacionales, quienes justificarán cualquier alejamiento de tales estándares:

- Capacidad Profesional:

Un Contador Público, sólo aceptará aquellos trabajos que él o la Firma de Auditoría a la que pertenece puedan razonablemente realizar con capacidad profesional.

- Cuidado Profesional:

Un Contador Público, ejercerá debido cuidado profesional al realizar cualquier trabajo.

- Planeación y Supervisión:

Un Contador Público, planeará y supervisará adecuadamente los trabajos que se le encarguen.

- Obtención de Suficientes Datos Relevantes:

Un Contador Público deberá obtener suficiente información para poder tener una

base razonable para la formulación de conclusiones y recomendaciones relativas a un trabajo.

- Pronósticos:

Un Contador Público, no permitirá que su nombre sea utilizado con relación a pronósticos de transacciones futuras o de una forma que pueda conducir a pensar que el auditor miembro de una Firma, haya auditado la corrección o factibilidad del pronóstico.

b) Normas de Auditoría:

Un miembro del Instituto de Contadores Públicos, no permitirá que se utilice su nombre o se relacione con estados financieros de manera tal que implique que está actuando en calidad de contador público y auditor, salvo que haya cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas y promulgadas por el Instituto de Contadores Públicos de Guatemala. Cada Auditor aceptará con seriedad la necesidad de justificar adecuadamente, cualquier alejamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

c) Principios Contables:

Un Contador Público no expresará la opinión de que los estados financieros están presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, si tales estados contienen un alejamiento de algún principio contable que pudiera tener un efecto significativo sobre los estados financieros tomados en conjunto, salvo que el Contador Público pueda demostrar que debido a circunstancias extraordinarias los estados financieros por el contrario conducirían a error. En tales casos su informe mencionará el alejamiento, los efectos aproximados, si fuere práctico y las razones del por qué cumpliendo con el principio se podría llegar a un estado financiero que condujera a error.

2.3.5 Responsabilidad para con los Clientes

2.3.5.1 Principios de Ética

Un Contador Público será justo y amable con su clientela y prestará su mejor servicio de acuerdo con su capacidad, preocupándose por su mejor bienestar, consistente en sus responsabilidades para con el público. A un Contador Público le preocupa el bienestar de sus clientes. Sin embargo, deberá equilibrar tal interés con la responsabilidad que tiene para con el público. La relación que existe entre un Contador Público y su cliente descansará en un respeto mutuo que permita una discusión franca y directa de diferencias honestas de opinión. Una relación adecuada con un cliente también demanda una confianza mutua. Por lo tanto, un Contador Público conservará bajo estricta confianza información que no esté obligado a revelar, de acuerdo con la tercera norma de auditoría, relacionada con la información.

2.3.5.2 Reglas de Conducta

- Información confidencial del cliente:

Un Contador Público no revelará cualquier información confidencial obtenida en el desarrollo de un trabajo profesional, salvo que tenga el consentimiento del cliente.

Los miembros de la Comisión de Honor tanto del Instituto de Contadores Públicos como del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas y otros Profesionales revisores de la práctica profesional con autorización de autoridades competentes, no revelarán la información confidencial del cliente que pudiera llegar a la atención de los miembros como parte de procesos disciplinarios o de algún modo al cumplir con sus responsabilidades oficiales. Sin embargo, esta prohibición no restringirá el intercambio de información con el organismo disciplinario o de investigación legalmente constituido.

Honorarios Contingentes:

Los servicios profesionales no serán ofrecidos o prestados bajo un convenio en el cual no se hayan de cobrar honorarios salvo que se alcancen algunos resultados o hallazgos específicos, o cuando el honorario sea contingente de los hallazgos o resultados de tales servicios. Sin embargo, los honorarios de un Contador Público y Auditor, podrán variar dependiendo por ejemplo, del grado de complejidad de los servicios prestados.

Los honorarios no se considerarán contingentes si fueran establecidos por tribunales u otras autoridades públicas o con respecto a asuntos fiscales si se determinan con base en los resultados de procesos judiciales, o con base en los hallazgos de las dependencias gubernamentales.

2.3.6 Responsabilidades para con los Colegas

2.3.6.1 Principios de Ética

Todo Contador Público se conducirá a sí mismo de manera tal que promueva la cooperación y las buenas relaciones entre los profesionales de las ciencias económicas.

El desarrollo y crecimiento de una profesión, depende en gran parte en la capacidad de sus miembros individuales de trabajar unidos, procurando el bien común. Por lo tanto, es importante que el Contador Público apoye los esfuerzos del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y del Colegio de Profesionales de la Ciencias Económicas, tratando de tener y mantener buenas relaciones con los colegas. Es lógico suponer que un Contador Público desee engrandecer su clientela y su firma de auditores; sin embargo, al hacerlo no debe tratar de desplazar a otro colega en alguna relación con clientes, de manera que pueda afectar negativamente la integridad, objetividad o capacidad de otro Contador Público.

2.3.7 Otras Responsabilidades y Prácticas

2.3.7.1 Principios de Ética

Los Contadores Públicos se conducirán a sí mismos de manera tal, que promuevan la importancia de la profesión y su capacidad para dar servicio al público.

El Contador Público es un representante de su profesión, por lo tanto evitará acciones personales y profesionales, así como conducta que pueda reducir el respeto y confianza del público.

Se espera que un Contador Público tenga una actitud profesional que coloque el servicio al público por encima de cualquier recompensa financiera.

2.3.7.2 Reglas de Conducta

Actos que desacreditan:

El Contador público no debe involucrarse en actos que desacrediten a la profesión.

En diversas interpretaciones de la ética, se ha considerado que los actos que a continuación se mencionan, contribuyen a desacreditar la profesión:

- a) Retener los registros del cliente y los papeles de trabajo de auditoría, tales como asientos de ajuste, necesarios para actualizar los registros del cliente;
- b) Discriminar en el momento de contratar personal;
- c) No cumplir con los estándares y/o demás procedimientos u otros requisitos de auditorías gubernamentales.

Publicidad y otra forma de atraer clientes:

Los Contadores Públicos no obtendrán clientes mediante publicidad u otra forma de atraer clientes que sea falsa, engañosa o conducente a error.

Dentro de la publicidad falsa, engañosa y conducente a error, se incluyen las siguientes situaciones:

- a) Crear expectativas no justificadas de resultados favorables,
- b) Dar a entender que el Contador Público tiene una gran influencia ante los tribunales y dependencias fiscalizadoras.
- c) Autoclamarse sin base firme en hechos comprobables,
- d) Hacer comparaciones incompletas con otros Contadores Públicos o Firmas de Contadores Públicos, salvo cuando se basan en hechos verificables.
- e) Obtener testimonios y apoyos de clientes y demás personas.

La publicidad debe ser informativa, objetiva, agradable y digna de acuerdo con la profesión. Se considera permisible que se haga mención del número de socios y el número de oficinas que integran la Firma de Auditores, así como los servicios profesionales ofrecidos.

Comisiones:

Los Contadores Públicos no pagarán comisiones con el fin de obtener clientes, ni aceptarán comisiones para favorecer o recomendar ciertos productos o servicios de otros profesionales a sus clientes. No se considera prohibido que se hagan pagos por la adquisición de un despacho contable o pagos por retiro de personas que previamente trabajaban con el despacho contable, o bien pagos que se hagan a sus herederos.

Esta regla está diseñada para impedir:

- a) Que el cliente pague una cuota u honorarios por un equivalente a servicios no recibidos, y
- b) Que el Contador Público se vea involucrado en situaciones de conflicto de intereses que pudieran dañar su independencia.

Ocupaciones Incompatibles:

Los Contadores Públicos que se dediquen a la Contaduría Pública, no podrán al mismo tiempo dedicarse a alguna ocupación o negocio que pudiera crear un conflicto de intereses al prestar los servicios profesionales.

Se pretende desalentar a los Contadores Públicos que participan en ocupaciones secundarias que se relacionan con los asuntos financieros de sus clientes o clientes en prospecto. Dentro de las ocupaciones potencialmente incompatibles que pudieran crear un conflicto de intereses para los Contadores Públicos en el ejercicio de la contaduría pública, se incluyen las de asesores fiscales, corredores de seguros, bienes raíces o valores.

Tipos de Despachos y Nombre:

Un Auditor podrá ejercer como Contador Público ya sea como propietario del despacho o como empleado, solamente bajo la forma de negocio de propietario individual, sociedad personalista o como corporación profesional cuyas características concuerden con las resoluciones contenidas en las Normas de Ética Profesional.

2.4 RESPONSABILIDAD LEGAL

Con el objeto de dar a conocer las responsabilidades legales en que puede incurrir un Contador Público y Auditor, se hace la siguiente división de responsabilidades:

- a) **Responsabilidad civil**, por daños que cause en razón de su dolo o culpa.
- b) **Responsabilidad penal**, por los delitos criminales en que incurra al realizar su labor.
- c) **Responsabilidad profesional**, por las infracciones que cometa a las normas de actuación que debe observar.

Existe Culpa:

Cuando el profesional por falta de conocimientos causa un perjuicio a su cliente, y ello sucede cuando no se ajusta a la técnica que debe aplicar según la naturaleza de su intervención profesional.

Existe Dolo:

Cuando se ha procedido con la intención deliberada de perjudicar a otra persona; en ambos casos el profesional debe hacer frente a la indemnización de los daños e intereses a que hubiere lugar.

El cumplimiento adecuado de las funciones profesionales, es la regla fundamental para apreciar hasta dónde se extiende la responsabilidad legal del Auditor.

Principios en que se sustenta la responsabilidad del Auditor:

- a) El Auditor se presenta a sí mismo como un experto, y por consiguiente debe proceder con el mismo grado de pericia que puede esperarse de cualquier profesional.
- b) Debe descubrir si las cuentas verificadas representan o no la verdadera situación de la empresa, y no meramente si son correctas en su aspecto numérico. Hasta donde sea compatible con el ejercicio de una razonable pericia, tiene la obligación de mostrar la situación real y exacta; pero no incurre legalmente en ninguna responsabilidad, si habiendo ejercitado esa pericia razonable, no revela la verdadera situación.
- c) Tampoco se incurre legalmente en responsabilidad si el cliente impone restricciones

- que no permiten el descubrimiento de un fraude. Así mismo, el Auditor no es responsable en los casos de fraudes cuidadosamente planeados, siempre que una pericia razonable no hubiere permitido descubrirlos.
- d) Un error inexcusable es una negligencia para con el cliente y puede constituir un fraude con relación a los terceros.
 - e) En un informe el Auditor debe revelar todos los hechos esenciales referentes a la auditoría, exponer todas las restricciones a que se le haya sometido durante la ejecución de su trabajo y que pueden haber impedido la obtención de datos de importancia; explicar cualquier desviación de la práctica profesional reconocida en que hubiese incurrido y finalmente, advertir a su cliente qué trabajo se hizo y cuál se omitió.
 - f) Si el cliente sufre una pérdida por negligencia del Auditor, puede exigir judicialmente la indemnización de los daños y perjuicios.
 - g) El Auditor no debe revelar los asuntos de sus clientes a terceras personas.
 - h) El Auditor no es un asegurador, a menos que asuma esa misión.
 - i) Los tribunales han sostenido que el grado de cuidado razonable depende de las circunstancias de cada caso. Cuando no hay motivo suficiente para sospechar de la existencia de fraudes, no es necesario tomar las precauciones que se adopten cuando el Auditor se inclina a suponer que existen irregularidades.
 - j) El Auditor no necesita verificar cada partida, pero no debe omitir ninguna tarea de auditoría que la costumbre de la profesión haya establecido como obligatoria.
 - k) Pudiendo recurrir a la experiencia de otros auditores, o de autoridades reconocidas en la materia una disculpa de ignorancia acerca de lo que se debe hacer en una auditoría, no exime al Auditor de las responsabilidades en que hubiere incurrido por no seguir las reglas consagradas en la práctica de esta clase de trabajos.

2.4.1 Leyes que Regulan la Actuación del Contador Público y Auditor

A continuación se presenta una clasificación de las leyes y disposiciones específicas

que regulan la actuación del Contador Público y Auditor.

- 1) Leyes de Carácter General
- 2) Leyes y Disposiciones Específicas a la Profesión del Contador Público y Auditor.
- 3) Leyes y Disposición Controversiales.

De las anteriores leyes, se mencionarán aquellas leyes que hacen relación al informe y responsabilidades de un Auditor y Contador Público.

- a) Constitución Política de la República de Guatemala:
Contempla los siguientes artículos:

ARTICULO 87: "Reconocimiento de grados, títulos, diplomas e incorporaciones".

ARTICULO 90: "Colegiación Profesional".

- b) Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala
El Decreto del Congreso de la República número 325, define lo siguiente:

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

La Universidad de San Carlos de Guatemala ha promulgado sus propios estatutos, de los cuales se hace referencia a los artículos siguientes:

ARTICULO 129: "Solamente podrán ejercer en Guatemala profesiones liberales los titulados o incorporados en la Universidad de San Carlos de Guatemala, con excepción de quienes se encuentran amparados por los tratados internacionales aceptados por Guatemala y siempre que haya reciprocidad".

- c) Ley de Colegiación Oficial Obligatoria para el Ejercicio de las Profesiones Universitarias:

Esta Ley es de carácter y de observancia general para todos los profesionales que posean un título universitario, la cual de acuerdo con el artículo 105 de la Constitución de la República, el Congreso de la República emitió en febrero de 1947, el decreto número 332 que contiene la Ley de Colegiación Oficial Obligatoria para el Ejercicio de los Profesionales Universitarios; establece lo siguiente:

ARTICULO 1o.: "Se establece la colegiación oficial obligatoria para el ejercicio de las profesiones universitarias, bajo la dirección de la Universidad de San Carlos de Guatemala".

ARTICULO 4o.: "Deben Colegiarse:

1. Los profesionales egresados de las escuelas facultativas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.
2. Los profesionales incorporados a la misma, y
3. Los profesionales egresados de otras universidades que de conformidad con pactos internacionales hayan obtenido u obtengan autorización legal para ejercer la profesión en el país".

- d) Código Procesal Civil y Mercantil:

El 14 de septiembre de 1963, fue emitido el Decreto Ley No. 107 Código Procesal Civil y Mercantil, el cual entró en vigor el 1o. de julio de 1964, y contempla lo siguiente:

ARTICULO 100: "Exhibición de Libros de Contabilidad y de Comercio. La persona que necesite preparar una acción o rendir una prueba, podrá pedir la exhibición de libros de contabilidad y de comercio para hacer constar los extremos conducentes que le interesen. El juez podrá disponer que el examen de los libros se practiquen en el tribunal o en el domicilio u oficina del dueño de los mismos, por contador o auditor público, que rendirá su

dictamen al Tribunal..."

e) Código Penal:

El decreto 17-73 del Congreso de la República establece lo siguiente:

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

ARTICULO 12: "Delito Culposo. El delito es culposo, con ocasión de acciones u omisiones lícitas, se cause un mal por imprudencia, negligencia o impericia. Los hechos culposos son punibles en los casos expresamente determinados por la ley".

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

ARTICULO 271: "Estafa Mediante Informaciones Contables. Los auditores, contadores, expertos, directores, gerentes, liquidadores o empleados de entidades bancarias o mercantiles, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, o en sus informes, memorias o proposiciones, o en la formación de los inventarios o balances, consignaren, con ánimo de defraudar, atraer inversiones o de aparentar, una situación económica que no tiene hechos contrarios a la verdad, incompletos o simulados, serán sancionados con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien a cinco mil quetzales".

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

ARTICULO 327: "Supresión, Ocultación o Destrucción de Documentos. Quien destruya, oculte o suprima, en todo o en parte, un documento verdadero, de la naturaleza de los especificados en este capítulo será sancionado con las penas señaladas en los artículos anteriores, en sus respectivos casos. En igual sanción incurrirá quien, con ánimo de evadir la acción de la justicia, realizare los hechos a que se refiere el párrafo anterior sobre documentos u objetos que constituyan medios de prueba".

f) Código Civil:

Este Decreto Ley Número 106, contempla lo siguiente:

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

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

ARTICULO 2034: "Cuando un profesional no pueda continuar prestando sus servicios, deberá avisar con la debida anticipación según la naturaleza del trabajo, a la persona que lo contrató, quedando responsable de daños y perjuicios si se separare sin dar aviso y sin dejar una persona competente que lo sustituya".

g) Código de Comercio de Guatemala:

El Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio de Guatemala, fue emitido con fecha 28 de enero de 1970 y entró en vigor el 10 de enero de 1971; mediante acuerdo número 43-70, el cual contempla lo siguiente:

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

ARTICULO 185 "Designación. Los contadores, auditores o los comisarios, deberán ser designados por la asamblea anual que practique la elección de administradores; y para el ejercicio de sus funciones dependerán exclusivamente de la asamblea, a la cual rendirán sus informes...". En la misma asamblea ordinaria anual se elegirán los contadores, auditores o comisarios suplentes, quienes ejercerán las funciones de fiscalización sólo en ausencia de los titulares".

ARTICULO 186 "Derecho de Nombrar Auditor. Si no obstante lo anterior no se designan los auditores o comisarios, sin perjuicio de que se mantiene el derecho de los accionistas para examinar por sí o por medio de expertos de contabilidad y los documentos de la sociedad, cualquier número de accionistas, aunque represente minoría, tiene el derecho para nombrar un auditor o comisario para que por cuenta de la sociedad fiscalice las operaciones sociales hasta que la junta general de accionistas haga la designación correspondiente".

ARTICULO 188 "Atribuciones. Son atribuciones de los auditores o de los comisarios, además de las otras que les señalen leyes especiales, la escritura social o la asamblea general:

1. Fiscalizar la administración de la sociedad y examinar su balance general y demás estados de contabilidad, para cerciorarse de su veracidad y razonable exactitud.
2. Verificar que la contabilidad sea llevada en forma global y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Hacer arqueos periódicos de caja y valores.

4. Exigir a los administradores informes sobre el desarrollo de las operaciones sociales o sobre determinados negocios.
5. Convocar a la asamblea general cuando ocurran causas de disolución y se presenten asuntos que, en su opinión, requieran del conocimiento de los accionistas.
6. Someter al consejo de administración y hacer que se inserten en la agenda de las asambleas, los puntos que estimen pertinentes.
7. Asistir con voz, pero sin voto, a las reuniones del consejo de administración, cuando lo estime necesario.
8. Asistir con voz, pero sin voto, a las asambleas generales de accionistas y presentar su informe y dictamen sobre los estados financieros, incluyendo las iniciativas que a su juicio convengan.
9. En general, fiscalizar, vigilar e inspeccionar en cualquier tiempo operaciones de la sociedad".

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

ARTICULO 191 (RESPONSABILIDADES)

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

ARTICULO 192 (FALTA DE COMISARIOS O AUDITORES)

"Cuando por cualquier causa faltare el órgano de fiscalización el consejo de

administración deberá convocar, en el término de tres días a la asamblea general de accionistas, para que ésta haga la designación correspondiente. Si el consejo de administración no hiciere la convocatoria dentro del plazo señalado, cualquier accionista podrá ocurrir al Juez de Primera Instancia del domicilio de la sociedad, para que ésta haga la convocatoria.

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

g) **Ley del Impuesto Sobre la Renta:**

ARTICULO 64: "Certificación de Estados. Tiene facultad para certificar los estados contables que se presentan a las entidades fiscalizadoras: Toda persona que llenando los requisitos legales, hayan sido inscritas en el registro respectivo, a cargo de la ex* contraloría del Impuesto sobre utilidades, y todas las personas que se inscriban en lo sucesivo, en virtud de haber obtenido título universitario u oficial o incorporación que los faculte para ejercer la profesión de Contador Público y Auditor o Perito Contador".

2.4.2 Responsabilidad Sobre Errores e Irregularidades del Cliente

Mucho se ha escrito acerca de la responsabilidad del Auditor para detectar errores e irregularidades al efectuar un trabajo de auditoría, en efecto, se ha considerado que el descubrimiento de fraudes debería constituirse en uno de los propósitos de cada auditoría de estados financieros.

De acuerdo con la Norma de Auditoría N/32 promulgada por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos de Guatemala, El Contador Público y Auditor deberá evaluar el riesgo que los errores e irregularidades puedan ocasionar a los estados

financieros, si éstos contienen información importante e incorrecta. Con base en esa evaluación, deberá planificar la auditoría de manera que proporcione una seguridad razonable para detectar errores e irregularidades que son importantes en los estados financieros.

La evaluación requiere que el auditor comprenda las características de los errores e irregularidades, así como de la compleja interacción de esas características y basado en ese entendimiento deberá planificar y realizar los procedimientos de auditoría adecuados para evaluar posteriormente los resultados.

Puesto que la opinión del auditor sobre los estados financieros se basa en el concepto de "Seguridad Razonable", el auditor no asegura ni su informe constituye alguna garantía, por lo que al descubrir errores o irregularidades posteriores en los estados financieros, no implica que el auditor haya elaborado inadecuadamente su planeación, realización y evaluación.

2.4.3 Responsabilidad del Auditor Sobre Actos Ilegales del Cliente

La responsabilidad del Contador Público y Auditor para detectar y reportar declaraciones erróneas que resulten de actos ilegales que tienen un efecto directo y material sobre la determinación de las cifras de los estados financieros, es de informar a las personas con autoridad o responsabilidad de la entidad, describiendo el acto, las circunstancias de ejecución y el efecto en los estados financieros examinados.

De conformidad con las Normas de Auditoría promulgadas por el Instituto de Contadores Públicos y Auditores, un acto ilegal se refiere a la violación de leyes o disposiciones gubernamentales.

CAPITULO III

INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

AUDITADOS

La preparación del informe constituye el último paso de los necesarios para completar un examen. ¿Por qué, pues, se debe estudiar el informe del auditor, al iniciarse un curso de auditoría? La respuesta es que, si uno aprecia el significado del informe del auditor, si entiende por qué se prepara, y cómo se utiliza para tomar decisiones de carácter financiero, estará en excelente situación para entender la finalidad de los diferentes procedimientos de auditoría que integran un examen financiero. Cada paso que se da en el proceso de auditoría está encaminado a colocar al auditor en la posibilidad de expresar una opinión basada en lo razonable de los estados financieros del cliente.

En vista de que el informe del auditor está redactado en una forma tan breve y concisa, es necesaria una completa comprensión de cada una de las frases que lo integran. Frases tales como "normas de auditoría generalmente aceptadas" y "principios de contabilidad generalmente aceptados" tienen un significado totalmente diferente, y la clara comprensión de cada uno de estos conceptos es esencial para apreciar la finalidad y la naturaleza de la auditoría.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas son aplicables cuando el Contador Público y Auditor efectúa una auditoría y presenta su informe sobre cualquier estado financiero. Un estado financiero puede ser por ejemplo: El de una sociedad anónima, un grupo combinado consolidado de sociedades anónimas, un grupo combinado de compañías afiliadas, una organización no lucrativa, una entidad de gobierno, una testamentaria o fideicomiso, una sociedad de personas, una propiedad individual, un segmento de cualquiera de los anteriores o una persona individual. La expresión "estados financieros" se refiere a la presentación de información financiera, incluyendo las notas que lo acompañan, obtenida de registros contables y que dé a conocer los recursos u obligaciones económicas

de una entidad a una fecha dada o los cambios en los mismos por un período de tiempo. Para fines de presentación de informes, el Contador Público y Auditor debe tomar en cuenta que cualquiera de los siguientes tipos de presentaciones financieras puede constituir un estado financiero:

- Balance General
- Estado de resultados o estado de operaciones
- Estado de utilidades retenidas
- Estado de flujos de efectivo
- Estado de situación patrimonial de los accionistas
- Estado de activos y pasivos que excluye las cuentas de inversión de los propietarios
- Estado de ingresos y gastos
- Resumen de operaciones
- Estado de rendición de cuentas
- Estado de ingresos y egresos en efectivo

El auditor debe tener en cuenta que el informe es el resultado de la aplicación de sus conocimientos sobre un sistema contable. El cual indica si las personas encargadas de la contabilidad han llevado correctamente los registros contables, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto se da conforme a la opinión del auditor sobre la situación de los Estados Financieros Auditados. También se puede decir que es el informe escrito de un examen minucioso de los Estados Financieros de una persona individual o jurídica.

3.1 TIPOS DE INFORMES

A continuación se presentan los principales tipos de informes que se elaboran sobre estados financieros presentados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.1.1 Sin Salvedades

También llamado informe estándar del auditor, declara que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos, la situación financiera de la entidad, los resultados de operación y los flujos de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta conclusión se puede expresar sólo cuando el auditor se ha formado una opinión sobre las bases de una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Este informe identifica los estados financieros auditados en un párrafo introductorio (introducción), describiendo la naturaleza de la auditoría en un párrafo con esta intención y expresa la opinión del auditor en un párrafo de opinión por separado. Los elementos básicos del informe, son los siguientes:

- a. Un título que incluya la palabra "independiente".
- b. La declaración de que los estados financieros identificados en el informe, fueron auditados.
- c. La declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la Compañía y que la responsabilidad del auditor, es expresar una opinión sobre los estados financieros basándose en su auditoría.
- d. La declaración de que la auditoría se condujo de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas.
- e. La declaración de que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planee y ejecute la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libre de errores importantes.
- f. Puntos incluidos en la auditoría:
 - 1) El examen a base de pruebas selectivas de la información que soporta las cifras

- y revelaciones de los estados financieros.
- 2) La evaluación de los principios de contabilidad utilizados y la estimación significativa de la gerencia.
 - 3) La evaluación de la presentación de todos los estados financieros en general.
- g. La declaración de que el auditor cree en que su auditoría proporciona una base razonable para su opinión.
 - h. Una opinión acerca de si los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía, a la fecha del balance general y los resultados de operación, los flujos de efectivo por el período terminado en la misma, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - i. La firma manual o impresa del auditor.
 - j. La fecha del informe de la auditoría.

3.1.2 Con Salvedades

Ciertas circunstancias requieren de un dictamen con salvedades. Un dictamen con salvedades, expresa que a excepción de los asuntos a los que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes: la situación financiera, los resultados de operación, los flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal informe se debe expresar en las siguientes situaciones:

- a) Cuando hay una falta de evidencia comprobatoria o limitaciones al alcance en la auditoría y que han dado lugar a que el auditor concluya que no puede expresar un dictamen limpio y que tampoco puede expresar una abstención de opinión.
- b) Cuando el auditor en base a su auditoría considera que los estados financieros contienen una desviación de algún principio de contabilidad generalmente aceptado,

cuyo efecto es importante, y decide que no debe expresar una opinión adversa.

Cuando el auditor expresa un informe con salvedades, debe declarar todas las razones substantivas en uno o más párrafos de explicación por separado, que precedan al párrafo de opinión del informe. Debe también incluir, en el párrafo de opinión, el lenguaje adecuado y una referencia al párrafo de explicación. Un informe con salvedades, debe incluir la palabra "excepto" o "excepción", en frases tales como "excepto" o con "excepción de". Frases como "sujeto a" y con la siguiente explicación, no son lo suficientemente claras y no se deben utilizar, ya que las notas son parte de los estados financieros.

3.1.3 Opinión Adversa

"Expresa que el auditor no puede dar una opinión acerca de los Estados Financieros".⁵⁷

Otro concepto indica, que "en un dictamen con opinión adversa o negativa se expresa que los estados financieros tomados en conjunto, no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".⁵⁸

3.1.4 Abstención de Opinión

Cuando se expresa una abstención de opinión por limitaciones al alcance, el auditor deberá indicar en un párrafo por separado, las razones por las cuales su auditoría no cumple

⁵⁷ *Op. Cit., Ziegler Keckl. Pag. 565*

⁵⁸ *Op Cit. Mario Rodolfo Domínguez. Pag. 16*

con normas de auditoría generalmente aceptadas. Debe señalar que su trabajo en la auditoría, no fue suficiente para poder expresar una opinión. El auditor no debe identificar los procedimientos aplicados, ni tampoco debe incluir el párrafo que describe las características de una auditoría (que es el párrafo de alcance en el informe del auditor); para poder hacerlo, tendrá que pasar por desapercibida la salvedad. Además, deberá revelar cualquier otra salvedad que considere importante para la presentación razonable de los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.2 OTROS INFORMES

Estos son los informes preparados sobre estados financieros presentados con base distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, también se conocen como "Informes Especiales".

Según la norma de auditoría No. 33 del -IGCPA- y el SAS No. 62, estos informes de auditoría se emitirán en relación con:

- a. **CASO 1:** Estados financieros que se preparen de conformidad con una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b. **CASO 2:** Elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero.
- c. **CASO 3:** El cumplimiento de convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias relacionadas con estados financieros auditados.
- d. **CASO 4:** Presentaciones financieras para cumplir con convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias.

- e. **CASO 5: Información financiera que se presenta en formularios o cédulas prescritas que requieren la presentación de los dictámenes del Contador Público y Auditor en formularios también prescritos.**

3.2.1 Caso 1

Estados financieros que se preparen de conformidad con una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El Contador Público y Auditor debe aplicar su juicio respecto a la presentación general de los estados financieros dentro de un marco identificable de referencia. Normalmente, el marco de referencia lo suministran los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados, con el cual el Contador Público y Auditor aplica su propio juicio. Sin embargo, en determinadas circunstancias puede utilizarse una base comprensiva de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Unas bases comprensivas de contabilidad distintas a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se presentan a continuación:

- a. Una base contable que la entidad utiliza para cumplir con las estipulaciones de información financiera de una dependencia reguladora gubernamental, de cuya fiscalización depende la entidad (por ejemplo las Entidades Fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos).
- b. Una base contable que aplica la entidad o espera aplicar para presentar su declaración del impuesto sobre la renta por el período cubierto por los estados financieros.
- c. La base contable de ingresos y egresos en efectivo y las modificaciones a dicha base (percibido modificado) que tenga un respaldo sustancial, tales como el registro de la depreciación sobre activos fijos o la provisión del impuesto sobre la renta.

- d. Un conjunto definido de criterios que cuenten con un respaldo sustancial, que se aplica a todos los renglones de importancia que aparecen en los estados financieros, tales como la base contable de niveles de precios.

Salvo que los estados financieros reúnan las condiciones de presentación de conformidad con este caso, el Contador Público y Auditor deberá utilizar el formato estándar del dictamen modificado según sea el caso debido a las desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Por lo general las expresiones tales como "Balance General", "Estado de Situación Financiera", "Estado de Resultados", "Estado de Operaciones" y "Estado de Flujo de Efectivo" o títulos similares sin ninguna modificación son aplicables únicamente a estados financieros que se proponen presentar la situación financiera, los resultados de las operaciones o los flujos de efectivo de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Por lo tanto, el Contador Público y Auditor debe considerar si los Estados Financieros presentados sobre la base de efectivo pueden ser denominados "Estados de Activos y Pasivos que se Derivan de Transacciones de Efectivo" o "Estado de Ingresos Percibidos y Gastos Pagados", e igualmente un estado financiero preparado de conformidad con una base obligatoria o reglamentaria puede ser denominado "Estado de Resultados Base Obligatoria". Cuando el Contador Público y Auditor crea que los Estados Financieros no están debidamente titulados, entonces deberá divulgar las reservas que tenga al respecto en un párrafo explicativo del informe y calificar su opinión.

En anexo 1 se presentan modelos de dictámenes sobre estados financieros preparados de conformidad con este caso.

3.2.2 Caso 2

Elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero.

A un Contador Público y Auditor independiente puede solicitársele que exprese una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero. En tal caso, el (los) elemento (s), cuenta (s) o renglón (es) pueden ser presentados en el informe o en un documento que lo acompañe. Los ejemplos de uno o más elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero, sobre los cuales el Contador Público y Auditor puede informar con base en una auditoría realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyen: arrendamientos, regalías, una participación en las utilidades o una provisión para impuesto sobre la renta.

Al expresar una opinión sobre uno o más elementos cuentas o renglones específicos de un Estado Financiero, el Contador Público y Auditor debe planificar y ejecutar la auditoría y preparar su informe teniendo presente los propósitos de su contratación. Con excepción de la primera norma sobre presentación de informes, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas son aplicables a cualquier contratación hecha para la expresión de una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones especificados en un estado financiero. La norma del informe que requiere que el informe del Contador Público y Auditor indique si los estados financieros están presentados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, es aplicable únicamente cuando los elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero pretenden ser presentados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Una contratación para expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero puede ser aceptada como una contratación separada o en conjunto con una auditoría de estados financieros. En cualquier caso, un Contador Público y Auditor expresa una opinión sobre cada uno de los elementos, cuentas o renglones específicos cubiertos por su propio informe; por lo tanto, la cuantificación de la importancia debe estar relacionada con cada elemento, cuenta o renglón individual sobre los cuales se está informando y no sobre la acumulación de los mismos o sobre los estados financieros tomados en conjunto. En consecuencia, una auditoría de un elemento, cuenta o

renglón específico para fines de informar sobre los mismos es por lo general más amplia que si la misma información fuera considerada en conjunto con una auditoría de estados financieros tomados en conjunto. A su vez, muchos elementos de los estados financieros están relacionados entre sí; por ejemplo ventas y cuentas por cobrar; inventarios y cuentas por pagar; edificios y equipo con la depreciación. El Contador Público y Auditor debe satisfacerse que los elementos, cuentas o renglones que están interrelacionados con aquellos sobre los cuales ha sido contratado para expresar una opinión han sido considerados al expresar una opinión.

El Contador Público y Auditor no debe expresar ninguna opinión sobre elementos, cuentas o renglones específicos, incluidos en estados financieros respecto a los cuales ha expresado una opinión adversa o se ha abstenido de expresarla con base en una auditoría, cuando el informe del caso equivale a expresar una opinión parcial sobre los estados financieros. No obstante, un Contador Público y Auditor debería poder expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero siempre que los asuntos sobre los cuales se va a informar y el alcance de la auditoría del caso no tenían el propósito y no cubrían tantos elementos, cuentas o renglones como para constituir una parte importante de los estados financieros. Por ejemplo, puede ser el caso que un Contador Público y Auditor exprese una opinión sobre las cuentas por cobrar de una entidad, aún cuando se haya abstenido de opinar sobre los estados financieros tomados en conjunto. Sin embargo, el informe sobre el elemento, cuenta o renglón especificado deberá ser presentado en forma separada del informe sobre los estados financieros de la entidad.

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

El Contador Público y Auditor debe considerar el efecto, que cualquier desviación

del informe estándar sobre los estados financieros auditados pudiera tener sobre el informe de un elemento, cuenta o renglón específico de los mismos.

En el Anexo 2 se presentan modelos ilustrativos de informes que expresan una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos en un estado financiero.

3.2.3 Caso 3

El cumplimiento de convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias relacionadas con estados financieros auditados.

Algunas entidades pueden ser obligadas a entregar informes de cumplimiento preparados por Contadores Públicos y Auditores independientes, ya sea por convenios contractuales, tales como algunas emisiones de bonos o contratos de préstamos, o por dependencias reguladoras. Por ejemplo, los contratos de préstamos imponen a los prestatarios una variedad de obligaciones que involucran asuntos tales como pagos para fondos de amortización o de intereses, mantenimiento de proporciones actuales y restricciones sobre pago de dividendos. Por lo general, estos contratos también requieren que el prestatario suministre estados financieros anuales que han sido auditados por un Contador Público y Auditor independiente. En algunos casos, los prestamistas o sus fideicomisarios pueden solicitar que el Contador Público y Auditor independiente les dé seguridad de que el prestatario ha cumplido con algunas estipulaciones de los contratos relacionados con asuntos de carácter contable. El Contador Público y Auditor puede cumplir con esta solicitud suministrando una afirmación negativa relativa a las estipulaciones aplicables, basado en la auditoría de los estados financieros. Esta afirmación; sin embargo, no deberá ser suministrada salvo que el Contador Público y Auditor haya auditado los estados financieros a los cuales se refiere los convenios contractuales o las estipulaciones regulatorias y no deberá extenderse a estipulaciones que se relacionan con

asuntos que no han estado sujetos a los procedimientos de auditoría de los estados financieros. Además, esta afirmación no deberá darse cuando el Contador Público y Auditor haya expresado una opinión adversa o se haya abstenido de expresar opinión sobre los estados financieros a los cuales se refieren estas estipulaciones. (Ver anexo 3)

3.2.4 Caso 4

Presentaciones financieras para cumplir con convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias.

Algunas veces se le pide al Contador Público y Auditor que informe sobre estados financieros para fines especiales, preparados para cumplir con un convenio contractual o estipulaciones reglamentarias (un convenio contractual es un convenio entre el cliente y terceras personas distintas al Auditor). En muchas circunstancias, este tipo de presentaciones está destinado únicamente para uso de las partes especificadas. En la presente sección se comentan los informes sobre este tipo de presentaciones, que incluyen las siguientes:

- a. Una presentación financiera para fines especiales, preparada en cumplimiento de un convenio contractual o estipulaciones reglamentarias, que no constituye una presentación completa de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad aunque esté preparada de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base comprensiva de contabilidad.
En ocasiones, una dependencia del gobierno puede requerir la presentación de información del rubro de ingresos y algunos gastos de las operaciones de una entidad, en la cual tanto los ingresos como los gastos se cuantifican de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pero los gastos definidos excluyen algunos renglones tales como intereses, depreciaciones e impuesto sobre la renta. Dicha información también puede mostrar el exceso de los

ingresos brutos sobre algunos gastos definidos. Igualmente, un convenio de compra venta puede especificar un rubro de los activos y pasivos brutos de la entidad, cuantificados de conformidad con principios de contabilidad que van a ser vendidos y los limitados a los activos que van a ser vendidos y los pasivos que van a ser transferidos, según el convenio.

- b. Una presentación financiera para fines especiales (que puede consistir en un juego de estados financieros o un sólo estado financiero), preparada de conformidad con una base contable prescrita en un convenio que no da por resultado una presentación que esté de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o cualquiera otra base comprensiva de contabilidad.

En el anexo 4 se ilustran ejemplos de informes que expresan una opinión sobre dichos estados financieros para propósitos especiales.

3.2.5 Caso 5

Información financiera que se presenta en formularios o cédulas prescritas que requieren la presentación de los dictámenes del Contador Público y Auditor en formularios también prescritos.

Con frecuencia, los formularios o cédulas impresas, diseñadas o adoptadas por los organismos ante los cuales deben presentarse, prescriben el lenguaje del informe de los Contadores Públicos y Auditores. Muchos de estos formularios son inaceptables para los auditores independientes debido a que el formato descrito para su informe de auditoría no está de acuerdo con las normas de auditoría aplicables sobre la presentación del informe.

Por ejemplo, el lenguaje prescrito del informe puede requerir que el Contador Público y Auditor haga afirmaciones que no están de acuerdo con su función o responsabilidades como Contador Público y Auditor.

Algunos formularios de informes pueden ser aceptables siempre que se les inserten frases adicionales; otros pueden serlo pero sólo si se sujetan a cambios completos.

Cuando un formulario impreso de un informe requiera que el Contador Público y Auditor haga una afirmación que incluya el formulario y que éste considere que no está justificado para hacerla, entonces el Contador Público y Auditor deberá redactar de nuevo el formulario o agregarle un informe separado.

3.3 OTRAS CONSIDERACIONES

Ya que los estados comparativos son muy usuales en la práctica de la auditoría, la información por segmentos, la opinión que acompaña los Estados Financieros auditados, la opinión sobre Estados Financieros condensados y datos Financieros Selectos, llevan al auditor a la elaboración de ciertos párrafos explicativos dentro del informe.

3.3.1 Informe Sobre Estados Financieros Comparativos

La norma No. 4, relativa a "La información y dictamen, requiere que el auditor en su informe incluya, ya sea la expresión de su opinión con respecto a los estados financieros en conjunto o una afirmación de los efectos de que no se puede expresar una opinión". La referencia a la norma No. 4 en "Los estados financieros en conjunto, incluye no sólo los estados financieros del período actual, sino también los de uno o más períodos anteriores presentados sobre bases comparativas, con los del período anterior. Por lo tanto, un auditor continuo debe actualizar su informe sobre los estados financieros individuales de uno o más períodos anteriores, presentados sobre bases comparativas, con los del período actual. Generalmente, el informe del auditor sobre los estados financieros comparativos, debe

fecharse con el día de la terminación de su auditoría más reciente".²⁷

Durante la auditoría de los estados financieros del período en curso, el auditor deberá estar al tanto de situaciones que puedan afectar los estados financieros de períodos anteriores o la presentación adecuada de revelaciones informativas con respecto a los mismos (Ver SAS 32 "Revelación Adecuada en los Estados Financieros", AICPA, Normas Profesionales, y ARB, "Reexpresión y Revisión de Boletines de Investigación Contable"). Al actualizar su informe sobre los estados financieros de períodos anteriores, el auditor debe considerar los efectos de situaciones que puedan afectar sus intereses. Los casos que se pueden dar en este tipo de informe son los siguientes:

- a) Informes Diferentes Sobre Los Estados Financieros Comparativos.
- b) Opinión Sobre un Período Anterior a los Estados Financieros, Diferencias con la Opinión Expresada Anteriormente.
- c) Informe del Auditor Predecesor.

Ejemplos de estos casos se presentan en el anexo 5.

3.3.2 Opinión del Auditor sobre Información por Segmentos

El objetivo de aplicar los procedimientos de auditoría para la información por segmentos es proporcionar al auditor una base razonable para llegar a una conclusión de si la información está presentada de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas. Desde un punto de vista de auditoría, la información por segmentos se considera una cuestión de revelación informativa bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El informe sin salvedades del auditor no deberá hacer referencia alguna a la

²⁷ *Declaraciones sobre Normas de Auditoría American Institute Of Certified Public Accountants. Tomo IV. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. VIDEM. p. 226.*

información por segmentos cuando los datos han sido presentados de conformidad con PCGA. Será necesario modificar el informe para: 1) una adecuada revelación cuando la información por segmentos se omite o es errónea ó 2) una restricción en cuanto al alcance cuando el auditor se ve incapacitado para aplicar los procedimientos considerados según las circunstancias. El auditor no está obligado a presentar la información omitida en su informe.

Por la importancia sobre la opinión del auditor sobre la información por segmentos, debe tomarse en consideración la norma de Auditoría 42 del IGCPA.

A continuación se proporciona un ejemplo de dictamen con salvedad, debido a que el Contador Público y Auditor no puede concluir si se requiere que la entidad presente información por segmentos:

(Párrafo de alcance)

...Excepto por lo que se explica en el siguiente párrafo, nuestro examen...

(Párrafo intermedio)

La entidad no ha preparado la información que consideramos necesaria para llegar a una conclusión con respecto a si la presentación de la información por segmento relativa a las operaciones de la entidad en diferentes industrias, sus operaciones en el extranjero, ventas de exportación y sus clientes importantes; es necesario para presentarse de acuerdo al Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No. 38.

(Párrafo de la opinión)

En nuestra opinión, excepto por la no presentación de la información que se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente...

El Contador Público y Auditor también deberá dar una salvedad a su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, si no puede aplicar a la información sobre

segmentos reportada, los procedimientos de auditoría que considera necesarios en las circunstancias. A continuación un ejemplo de dictamen con salvedad debido a que la entidad ha especificado que el Contador Público y Auditor no deberá aplicar a la información sobre segmentos reportada, los procedimientos de Auditoría que él considera necesarios en las circunstancias.

(Párrafo del alcance)

...Excepto por lo que se explica en el siguiente párrafo, nuestro examen... y los demás procedimientos de auditoría que consideremos necesarios en las circunstancias.

(Párrafo Intermedio)

De acuerdo con lo que nos solicitó la entidad, nuestro examen de los estados financieros no incluyó la información por segmentos que se presenta en la Nota "X" relativa a las operaciones de la entidad en diferentes industrias, sus operaciones en el extranjero ventas de exportación y sus clientes importantes.

(Párrafo de la Opinión)

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes o de las revelaciones, de haberlas, que podrían haberse determinado necesarias si hubiésemos aplicado a la información por segmentos los procedimientos que hubiéramos considerado necesario en las circunstancias, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente...

3.3.3 Opinión sobre la Información que Acompaña los Estados Financieros

La información que acompaña los estados financieros auditados consiste de: 1) Información complementaria requerida por la FASB; 2) información voluntaria proporcionada por la administración y 3) información adicional proporcionada por el auditor. Este no está obligado por las normas de auditoría generalmente aceptadas para examinar esta información, dado que se encuentran fuera de los estados financieros

clasificados como principales o básicos. Sin embargo, el auditor tiene algunas responsabilidades concernientes a la información que a continuación se explica.

3.3.4 Opinión sobre Estados Financieros Condensados y Datos Financieros Selectos

El auditor podrá ser contratado para rendir un informe sobre estados financieros condensados y datos financieros selectos derivados de estados financieros que él ha auditado. Dado que tal información no constituye una adecuada presentación de la posición financiera, resultados de operaciones y cambios en la posición financiera de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas, el informe del auditor diferirá algo de su dictamen sobre estados financieros completos. El informe señalará lo siguiente:

- Que el auditor ha examinado y expresado una opinión sobre los estados financieros completos.
- La fecha del informe del auditor y tipo de opinión expresada sobre los estados financieros completos.
- Si, en la opinión del auditor, la información presentada en los estados financieros condensados (o en la información financiera selecta) está correctamente incluida en todos los aspectos importantes en relación con los estados financieros completos de donde se derivaron.

Los estados financieros condensados generalmente se presentan por separado de los estados financieros completos en tanto que los datos financieros seleccionados se presentan en un documento (por ejemplo, un informe anual) que incluye los estados financieros completos. De esta manera, un informe de auditor sobre los estados financieros condensados constituye un reporte por separado, en tanto que su informe sobre datos financieros selectos generalmente se presenta como párrafo adicional en su informe sobre los estados financieros completos.

CAPITULO IV

CIRCUNSTANCIAS QUE CONDUCEN A DESVIARSE DEL INFORME ESTANDAR DE AUDITORIA

Ciertas circunstancias requieren de un informe con salvedades. Un dictamen con salvedades, expresa que a excepción de los asuntos a los que éste se refiere, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de operación, los flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Tal dictamen se debe expresar en las siguientes situaciones:

4.1 DESVIACIONES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Cuando los estados financieros están significativamente afectados por la desviación de un principio de contabilidad generalmente aceptado y el auditor ha realizado la auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, deberá expresar un dictamen con salvedades o una opinión adversa. Las bases de tales opiniones se deben citar en el informe. A continuación se presentan circunstancias relacionadas con este caso:

- a) Informe de Auditoría con una salvedad (excepto por) para dos años, debido a una desviación de principios de contabilidad generalmente aceptados. (Ver anexo 6)
- b) Informe de auditoría que expresa una opinión con salvedad (excepto por) debido a que la gerencia ha decidido omitir el estado de flujos de efectivo (un estado financiero básico). (Ver anexo 7)
- c) Informe de auditoría que expresa una opinión con salvedad (excepto por) por una limitación de alcance de la inversión en una afiliada extranjera, suponiendo que los

efectos de la limitación son tales que hemos concluido que no es apropiada una abstención de opinión. (Ver anexo 8).

4.2 INCERTIDUMBRES

El término incertidumbre se aplica a los resultados de cualquier partida de los estados o aclaraciones que no son susceptibles de una estimación razonable antes de expedir los estados financieros. Las incertidumbres difieren de las estimaciones contables en cuanto a que las últimas son capaces de una determinación razonable por el cliente en la formulación de los estados financieros. Las incertidumbres podrán oscilar desde un evento único en el cual el efecto de los estados financieros se pueda aislar y comprender hasta eventos múltiples en los cuales los posibles efectos en los estados financieros se consideran complejos y difíciles de evaluar o ponderar. Los primeros incluyen los resultados de un juicio o una auditoría fiscal para una declaración de impuestos, en tanto que los últimos engloban pérdidas de operación recurrentes y problemas financieros importantes que afectan la capacidad de la compañía de seguir como negocio en marcha. A continuación se presentan circunstancias relacionadas con este caso:

- a) Informe con una opinión sin salvedad y un párrafo explicativo que describe una incertidumbre. (Ver anexo 9)
- b) Informe con una opinión sin salvedad y un párrafo explicativo que describe una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha. (Ver anexo 10)

4.3 CAMBIOS CONTABLES

El auditor debe evaluar los cambios en los principios de contabilidad y convencerse de: (a) que el nuevo principio adoptado es un principio de contabilidad generalmente

aceptado, (b) de qué método de contabilidad para efecto de tal cambio, va de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y (c) que la justificación de la gerencia para tal cambio, es razonable. Si un cambio en los principios de contabilidad, no cumple con estas condiciones, el auditor deberá indicarlo en su informe y su opinión deberá ser con salvedades. La siguiente circunstancia es un ejemplo de este caso.

- a) Informe con excepción sobre consistencia, debido a un cambio contable que se hizo al comienzo del primero de los dos años sobre los cuales se informa, cuando el ajuste por el efecto acumulativo se incluye en el estado de utilidades del año del cambio. (Ver anexo 11)

4.4 REFERENCIA A OTROS AUDITORES

Independientemente de otras consideraciones, el auditor principal podrá decidir hacer referencia a otro auditor siempre que la parte revisada por este último de los estados financieros, se considere significativo para estos tomados en conjunto.

El auditor principal está obligado bajo esta decisión a realizar investigaciones concernientes a la independencia y reputación profesional del otro auditor. Los siguientes son casos relacionados con este caso.

- a) Informe de auditoría en el que la Firma, como auditor principal, otorga confiabilidad al informe de otros auditores.
- b) Informe de auditoría cuando no se incluye el informe del auditor predecesor.

4.5 LIMITACIONES AL ALCANCE

El auditor puede determinar si puede expresar un informe limpio, sólo si su auditoría se haya manejado de conformidad con normas de auditoría generalmente

aceptadas y si de la misma manera aplicó los procedimientos que consideró apropiados en tales circunstancias. Las limitaciones al alcance de su auditoría, ya sea impuestas por el cliente o por las circunstancias, tales como presión de tiempo sobre su trabajo, la incapacidad de obtener la suficiente evidencia comprobatoria o la inexactitud en los registros de contabilidad requieren quizás que modifique su opinión y que exprese un informe con salvedades o una abstención de opinión. En tales casos, las razones del informe con salvedades o la abstención de opinión, se deben describir en el informe.

Las restricciones comunes en el campo de trabajo en la auditoría, incluyen aquellas que aplican a la observación de inventarios físicos y en la confirmación de cuentas por cobrar, en comunicación directa con los deudores. Otra restricción común en las limitaciones al alcance, incluye las inversiones a largo plazo, cuando el auditor no ha podido obtener los estados financieros auditados del inversionista, las restricciones que se aplican en aquellos procedimientos de auditoría de importantes elementos de los estados financieros, requieren que el auditor decida si ha revisado la suficiente evidencia comprobatoria, que le permita expresar un informe con o sin salvedades, o si debe expresar una abstención de opinión. Cuando las restricciones limitan el campo de trabajo de la auditoría significativamente, y éstas son impuestas por el cliente, generalmente el auditor expresa una abstención de opinión sobre los estados financieros.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades por una limitación al alcance, se debe indicar en el párrafo de opinión, que las salvedades son una consecuencia de posibles efectos sobre los estados financieros y no por las limitaciones en sí. Las frases tales como "en nuestra opinión, a excepción de lo mencionado anteriormente", la limitación al alcance en la auditoría establece la excepción de la restricción, más que sobre los efectos posibles de los estados financieros y por lo tanto no es aceptable. (Ver anexo 8)

CONCLUSIONES

1. La auditoría es uno de los muchos servicios prestados por la profesión de la Contaduría Pública y puede ser hecha con fines diferentes, los más frecuentes son: la expresión de una opinión independiente sobre los estados financieros de una empresa y el control del uso de los recursos dentro de una organización.
2. Los cambios que se han dado a través del tiempo han obligado a que la auditoría se extienda más allá de su servicio tradicional como la de revisar estados financieros; es decir, con un enfoque en el que se determine como esencia del proceso de auditoría al conocimiento integral del negocio de la empresa auditada, sea cual fuere, y saber qué es lo que la entidad produce y cómo lo produce, cuál es el proceso y forma de venta y cómo se ven afectados sus resultados de operación por la situación económica del país y su mercado.
3. Las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas de control de calidad y las normas de ética profesional, en nuestro medio, son aprobadas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores y avaladas y reguladas por el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, por tal razón deben aplicarse adecuadamente al momento de rendir un informe sobre estados financieros auditados, pues la no aplicación de las mismas, ocasionaría sanciones.
4. El Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas es el organismo autorizado legalmente para realizar investigaciones de quejas, audiencias disciplinarias e imponer las sanciones y castigos a los miembros que han violado las leyes y disposiciones que regulan las actuaciones del Contador Público y Auditor, es decir, es el encargado de velar por mantener el prestigio y la honorabilidad de los profesionales que agrupa.

- 5 El informe del auditor es el resultado de la aplicación de sus conocimientos sobre un sistema contable. El mismo indica si los encargados de la contabilidad han llevado los registros contables de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Si dicho informe presenta situaciones en que es imposible emitirlo sin salvedades, el auditor podrá modificarlo, expresando el tipo de opinión (con salvedades, opinión adversa, abstención de opinión) que se justifique por las desviaciones suscitadas en los estados financieros. Adicionalmente el auditor podrá formular Informes Especiales, siempre y cuando los estados financieros auditados hayan sido preparados con base distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

RECOMENDACIONES

- 1 Que el Contador Público y Auditor se documente apropiadamente recibiendo una capacitación continua, a través del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores o cualquier otra institución que promueva este tipo de actualización profesional, de manera que pueda conocer a cabalidad todas aquellas normas aprobadas y recomendadas, que debe tomar en cuenta al momento de practicar auditorías y rendir su informe sobre ellas.
- 2 Que el Contador Público y Auditor, adapte su trabajo a cada cliente con un elevado sentido de eficiencia, que represente un servicio individualizado valioso para la dirección de la empresa auditada, y no limitarse a un informe sobre la razonabilidad de sus Estados Financieros, sino revisar también otros aspectos de las actividades y procedimientos de la organización, para que pueda aconsejar sobre mejoras en los procedimientos de control y formular sugerencias sobre aspectos de carácter económico-financiero y operativo. Asimismo, con respecto a problemas de orden administrativo y otros que incluyen sistemas y técnicas de organización y control como la presupuestación, control de costos, plan de utilidades, procesamiento electrónico de datos y otros análisis de tipo cuantitativo.
- 3 Que el Contador Público y Auditor al modificar su informe sobre estados financieros auditados, así como las firmas que conforman los mismos, apliquen correctamente las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas de control de calidad y las normas de ética profesional, para que no exista ninguna posibilidad de emitir una opinión equivocada que pueda causarles problemas con los clientes o con terceras personas que pudieran resultar afectadas.
- 4 Que el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, a través de medios de comunicación (como revistas, periódicos, etc.), dé a conocer los aspectos más

relevantes sobre investigaciones, sanciones o castigos aplicados a Contadores Públicos y Auditores que por sus actuaciones hayan incurrido en violaciones a las normas de ética profesional, con el fin de sentar un precedente para que tales violaciones no se repitan.

5. Que además del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, también el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores tenga potestad para realizar investigaciones e imponer sanciones o castigos a todos sus asociados activos, así como a Contadores Públicos y Auditores colegiados que infrinjan las normas de ética profesional.
6. Que el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas establezca que cuando una violación a las normas de ética sea evidente o pública, las autoridades competentes actúen de oficio, para evitar pérdida de tiempo en investigaciones: que de todas formas tendrían que terminar en una sanción.

BIBLIOGRAFIA

1. Cook, John W. Ph. D., C.P.A.; Winkle, Gary M. D.B.A., C.P.A. Auditoría. 3a. Edición, Nueva Editorial Interamericana, S.A. de C.V., México, D.F., 1988.
2. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. Normas de Auditoría, SAS 45 al 61. Volumen IV, Impreso en México, 1976.
3. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. Normas de Auditoría, SAS 62 al 72. Volumen V, Impreso en México, 1993.
4. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Auditoría, Nos. 1-18. V Edición, febrero 1995.
5. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Auditoría, Nos. 27-33. II Edición, febrero 1995.
6. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Auditoría, Nos. 37-40. II impresión, diciembre 1996.
7. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Auditoría, Nos. 41-42. Primera Impresión, mayo 1997.
8. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Ética, para Graduados en Contaduría Pública y Auditoría. Guatemala, octubre 1990.
9. Meigs, Walter B. Principios de Auditoría. 1a. Edición, 2a. Impresión, Editorial Diana, México, noviembre 1985.

10. Pellecer Comparini, José Ramiro. Normas de Control de Calidad a Observarse en un Despacho de Auditoría. Tesis, Universidad de San Carlos de Guatemala, noviembre 1993.
11. Ziegler, Richard y Kell, Walter G. Auditoría Moderna. 3a. Impresión, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., México, mayo 1988.

LEYES CONSULTADAS

12. Ley y Reglamento del Ministerio de Finanzas Públicas, Decreto No. 106-71.
13. Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70.
14. Código Penal, Decreto 17-73.
15. Código Civil, Decreto 106.
16. Código Procesal, Civil y Mercantil, Decreto 107.
17. Ley de Colegiación Oficial Obligatoria, Decreto 332.
18. Constitución Política de la República de Guatemala, Artículos 87, 90.
19. Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Decreto 325.

ANEXOS

A N E X O 1
ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON UNA BASE
PRESCRITA POR UNA DEPENDENCIA REGULADORA Y SOLO PARA SER
PRESENTADOS ANTE LA MISMA

Informe de una firma de Auditores Independientes

Hemos auditado los estados financieros de activos, pasivos y superávit acumulado base obligatoria de la entidad ABC al 31 de Diciembre de 19X3 y 19X2, y los Estados de resultados y flujo de efectivo base obligatoria y de cambios en el superávit base obligatoria por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener una 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 de las estimaciones importantes hechas por la Administración, así como la evaluación de la presentación general de los Estados Financieros. Consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, estos estados financieros fueron preparados de conformidad con las prácticas contables prescritas o emitidas por la entidad reguladora que constituye una base comprensiva de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros mencionados anteriormente presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los activos, pasivos y superávit acumulado de la entidad ABC al 31 de Diciembre de 19X3 y 19X2, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

Firma, nombre y número de colegiado del socio responsable del trabajo.

Fecha.

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS SOBRE LA BASE DE EFECTIVO

Informe de una Firma de Auditores Independientes

Hemos auditado los Estados de Activos y Pasivos que se derivan de las transacciones de efectivo de la Compañía ABC al 31 de Diciembre de 19X3 y 19X2, los Estados de Ingresos Percibidos y Gastos Pagados por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable de 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 aplicados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestra opinión.

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

En nuestra opinión, los estados financieros mencionados anteriormente presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los activos y pasivos que se derivan de las transacciones en efectivo de la Compañía ABC al 31 de Diciembre de 19X3 y 19X2, y sus ingresos percibidos y gastos pagados durante los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

El presente informe está destinado sólo para información y uso de la Junta de Accionistas y la Gerencia de la Compañía para ser presentado ante la entidad reguladora y no debe ser utilizado para ningún otro propósito.

Firma, nombre y número de colegiado del socio responsable del trabajo.

Fecha.

ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON LA BASE IMPOSITIVA DE LA ENTIDAD

Hemos auditado los estados de Activos y Pasivos y Capital Base impositiva de la Sociedad ABC al 31 de Diciembre de 19X3 y 19X2, y los estados de Ingresos y Gastos base impositiva y de cambios en las Cuentas de Capital de los Socios base impositiva, por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestras auditorías.

Efectuamos nuestras auditorías de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Estas normas requieren que la auditoría sea planificada y realizada para obtener una certeza razonable de que los estados financieros no contienen errores u omisiones 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 aplicados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestras auditorías proveen una base razonable para nuestra opinión.

Como se describe en la Nota X, estos estados financieros fueron preparados sobre la base de ingresos y desembolsos en efectivo, base impositiva, que es una base comprensiva de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros identificados anteriormente presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los activos y pasivos que se derivan de las transacciones en efectivo de la Sociedad ABC al 31 de Diciembre de 19X3 y 19X2, y sus ingresos percibidos y gastos pagados durante los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

Firma, nombre y número de colegiado del socio responsable del trabajo.

Fecha.

A N E X O 2

INFORME RELACIONADO CON CUENTAS POR COBRAR

Informe del Contador Público Independiente

Hemos auditado el rubro de cuentas por cobrar de la Compañía ABC al 31 de Diciembre de 19X3. Esta información es responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre este rubro basado en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener una certeza razonable de que el rubro de cuentas por cobrar no contiene errores importantes. Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda las cantidades y revelaciones en el rubro de cuentas por cobrar. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general del rubro. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, el rubro de cuentas por cobrar anteriormente identificado presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, las cuentas por cobrar de la Compañía ABC al 31 de Diciembre de 19X3, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

INFORME SOBRE PARTICIPACION EN LAS UTILIDADES

Informe del Contador Público Independiente

Hemos auditado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, los estados financieros de la Compañía ABC por el año terminado el 31 de diciembre de 19X3 y hemos emitido nuestro informe sobre los mismos, fechado el 10 de marzo de 19X4. También hemos auditado la información preparada por la Compañía ABC sobre la participación de Juan Pérez en las utilidades de la Compañía. Esta información es responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esta información basados en nuestra auditoría.

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

Hemos sido informados que los documentos que deciden la determinación de la participación de Juan Pérez en las utilidades están constituidos por: (a) el contrato de trabajo entre Juan Pérez y la Compañía ABC, fechado el 1 de febrero de 19X0; (b) el convenio de producción y distribución entre la Compañía ABC y Calidad Total, S.A. fechado el 1 de marzo de 19X4, y (c) el convenio sobre facilidades de estudios entre la Compañía ABC y los Estudios QRX, tal como fueran enmendados el 1 de noviembre de 19X0.

En nuestra opinión, la información de participación en las utilidades, identificada anteriormente, presenta razonablemente en todos los aspectos importantes, la participación de Juan Pérez en las utilidades de la Compañía ABC por el año que terminó el 31 de diciembre de 19X3, de conformidad con las estipulaciones de los convenios antes mencionados.

El presente informe está destinado sólo para información y uso de la Junta de Accionistas tanto de la compañía ABC y de Juan Pérez y no debe ser utilizado para otros fines.

A N E X O 3

INFORMES SOBRE CUMPLIMIENTO CON ESTIPULACIONES CONTRACTUALES, EMITIDO EN FORMA SEPARADA

Informe del Contador Público y Auditor Independiente

Hemos auditado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, el balance general de la compañía ABC al 31 de diciembre de 19X3, y el estado de resultados, utilidades retenidas y flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, y hemos emitido nuestro informe de fecha 16 de febrero de 19X4.

En conexión con nuestra auditoría, nada llegó a nuestra atención que nos condujera a creer que la compañía no había cumplido con los términos, estipulaciones, provisiones a condiciones de las secciones XX a XXX, inclusive, del instrumento fechado el 21 de julio de 19X3, firmado con el Banco XYZ en lo que las mismas se relacionan con asuntos de carácter contable. Sin embargo, nuestra auditoría no estuvo dirigida primordialmente a obtener algún conocimiento sobre dicho incumplimiento.

El presente informe está destinado sólo para información y uso de la Junta de Accionistas y la Administración tanto de la Compañía ABC como del Banco XYZ por lo que no debe ser utilizado para otros fines.

**INFORMES SOBRE CUMPLIMIENTO CON ESTIPULACIONES
REGLAMENTARIAS, SUMINISTRADO EN UN INFORME SEPARADO,
CUANDO EL INFORME DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS INCLUYE UN PÁRRAFO
EXPLICATIVO DEBIDO A UNA INCERTIDUMBRE**

Informe del Contador Público y Auditor Independiente

Hemos auditado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, el balance general de la Compañía XYZ al 31 de diciembre de 19X3, y el estado de resultados, utilidades retenidas y flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, y hemos emitido nuestro informe sobre los mismos fechado el 5 de marzo de 19X4, el cual incluyó un párrafo explicativo que describe el litigio que se comenta en la Nota X a los estados financieros.

En conexión con nuestra auditoría, nada llegó a nuestra atención que nos condujera a creer que la compañía no había cumplido con las estipulaciones de carácter contable indicadas en las secciones (1), (2) y (3) (nombre de la dependencia reguladora). Sin embargo nuestra auditoría no estuvo dirigida primordialmente a obtener algún conocimiento sobre dichos incumplimientos.

El presente informe está destinado únicamente para información y uso de la Junta Directiva y la administración tanto de la Compañía XYZ como de (nombre de la dependencia reguladora) y no debe ser utilizado para otros fines.

A N E X O 4

INFORME SOBRE INGRESOS BRUTOS Y CIERTOS GASTOS, PARA CUMPLIR CON UNA ESTIMULACION REGLAMENTARIA Y QUE SERA INCLUIDA EN UN DOCUMENTO DISTRIBUIDO AL PUBLICO EN GENERAL.

Dictamen del Contador Público y Auditor Independiente

Hemos auditado el Reporte de Ingresos Brutos y Gastos Directos de Operación de los Apartamentos ABC, por cada uno de los tres años del período terminado al 31 de diciembre de 19X3. Estos informes son responsabilidad de la Administración de los apartamentos. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre este reporte basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener una certeza razonable de que los informes de Ingresos Brutos y Gastos Directos de Operación no contienen errores importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones en dichos informes. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general del reporte. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para nuestra opinión.

La información que se acompaña fue preparada con el fin de cumplir con las reglas estipulaciones de la Bolsa de Valores como se describe en la Nota X, y no pretende constituir una presentación completa de los ingresos y gastos de los Apartamentos ABC.

En nuestra opinión, el reporte identificado anteriormente presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, los Ingresos Brutos y los Gastos Directos de Operación que se describen en la nota X de los apartamentos ABC por cada uno de los tres años del período terminado al 31 de diciembre de 19X3, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

INFORME SOBRE UN ESTADO DE ACTIVOS VENDIDOS Y PASIVOS TRANSFERIDOS PARA CUMPLIR CON UN CONVENIO CONTRACTUAL

Informe del Contador Público y Auditor Independiente

Hemos auditado el estado de activos netos vendidos de la Compañía ABC al 8 de junio de 19XX. Este estado de activos netos vendidos es responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre este estado basado en nuestra auditoría.

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

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

En nuestra opinión, el estado de activos netos vendidos, que se acompaña presenta razonablemente, en todos lo aspectos importantes, los activos netos de la Compañía ABC al 8 de junio de 19XX, vendidos de acuerdo con el convenio de compra al que se refiere la Nota X, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

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

A N E X O 5

INFORME ESTANDAR SOBRE EL AÑO ANTERIOR DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y EL DICTAMEN CON SALVEDADES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO EN CURSO

Informe del Auditor Independiente

(Mismos párrafos 1o. y 2o. del informe estándar).

La compañía ha excluido de su propiedad y pasivo en los estados financieros adjuntos de 19X2, ciertas obligaciones de arrendamiento adquiridas en 19X2, y en nuestra opinión, se deben capitalizar con el fin de cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Si éstas se capitalizaran, la propiedad aumentaría a Q.____, el pasivo a largo plazo a Q.____ y las utilidades retenidas a Q.____, al 31 de Diciembre de 19X2, los ingresos netos y las utilidades por acción aumentarían (o disminuirían) a Q.____ y respectivamente, por los años que terminaron en esas fechas.

En nuestra opinión, con excepción de los efectos de las obligaciones de arrendamiento no capitalizadas en los estados financieros de 19X2, como se describió en el párrafo anterior, los estados financieros mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de Diciembre de 19X2 y 19X1, y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

INFORME ESTANDAR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL AÑO EN CURSO CON ABSTENCION DE OPINION SOBRE LOS INGRESOS DEL AÑO ANTERIOR, UTILIDADES RETENIDAS Y FLUJOS DE EFECTIVO.

Informe del Auditor Independiente

(Mismos párrafos 1o. y 2o. del informe estándar).

A excepción de lo que se explicará en el siguiente párrafo, realizamos nuestra revisión, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas de la gerencia, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros en general. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

No presenciamos la toma de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 19X0, debido a que tal fecha fue anterior a nuestro compromiso como auditores de la Compañía, y no pudimos aplicar otros procedimientos de auditoría, para satisfacernos de las cifras de los inventarios al 31 de diciembre de 19X0, que se incluyen en la determinación de los ingresos netos y los flujos de efectivo por el año que terminó el 31 de diciembre de 19X1.

Debido a lo mencionado en el párrafo anterior, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para permitirnos expresar y no expresamos, una opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo por el año que terminó el 31 de diciembre de 19X1.

En nuestra opinión, los balances generales de la Compañía ABC al 31 de Diciembre de 19X2 y 19X1, los estados de resultados, las utilidades retenidas y los flujos de efectivo por el año que terminó el 31 de diciembre de 19X2, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el año que terminó el 31 de diciembre de 19X2, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

OPINION SOBRE UN PERIODO ANTERIOR A LOS ESTADOS FINANCIEROS, DIFERENCIAS CON LA OPINION EXPRESADA ANTERIORMENTE

Informe del Auditor Independiente

(Mismos párrafos 1o. y 2o. del informe estándar).

En nuestro informe fechado el 1o. de marzo de 19X2, expresamos una opinión de que los estados financieros de 19X1, no presentan razonablemente la posición financiera, los resultados de sus operaciones, ni los flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, por la desviación de dos de estos principios: (1) la Compañía incluyó su propiedad, planta y equipo a un valor de avalúo y la depreciación se calculó en base a tales valores y (2) la Compañía no calculó el impuesto sobre la renta diferido, referente a las diferencias entre ingresos para efectos financieros y los ingresos fiscales. Como se describió en la Nota X, la Compañía ha cambiado su método de registro de estas partidas y reestructuró sus estados financieros de 19X1, para cumplir con principios de contabilidad generalmente aceptados. Consecuentemente, nuestra opinión sobre los estados financieros de 19X1, como aquí se expresa, es diferente a la expresada en nuestro informe previo.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

INFORME DEL AUDITOR SUCESOR CUANDO EL AUDITOR PREDECESOR NO PRESENTA INFORME

Hemos examinado el balance general de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19X2, los estados de resultados, utilidades retenidas y los flujos de efectivo, que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros en base a nuestra auditoría. Los estados financieros de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 19X1, fueron auditados por otros auditores, cuyo informe está fechado el 1o. de marzo de 19X2, expresando un informe limpio.

(El mismo segundo párrafo del informe estandar)

En nuestra opinión, los estados financieros de 19X2 antes mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía ABC al 31 de diciembre de 19X2 y los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Si el informe del auditor predecesor no es el informe estándar, el auditor sucesor deberá describir la naturaleza de las razones para añadir el párrafo de explicación en el informe del auditor predecesor o de su opinión con salvedades. El siguiente es un ejemplo de las palabras que se deben utilizar en el informe del auditor sucesor:

...fueron auditados por otros auditores, cuyo informe está fechado el 1o. de marzo de 19X2, en los que se incluye un párrafo de explicación que describe el litigio discutido en la Nota X, a los estados financieros.

Si los estados financieros han sido reestructurados, se debe indicar en el párrafo de introducción que el auditor predecesor presenta el informe de los estados financieros del período anterior, antes de ser reestructurados. Además, si el auditor sucesor es capaz de satisfacerse de lo apropiado de la reestructuración, puede también añadir el siguiente párrafo en su informe:

También revisamos los ajustes descritos en la Nota X, que fueron hechos para reestructurar los estados financieros de 19X1. En nuestra opinión tales ajustes son adecuados y además se aplicaron apropiadamente.

ANEXO 6

A la Junta Directiva
Compañía A, S.A.:

Hemos efectuado la auditoría de los balances generales adjuntos de Compañía A, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y de los estados conexos de utilidades y utilidades retenidas, y de flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías.

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

La Compañía ha excluido de su propiedad y deuda en los balances generales que se acompañan, ciertas obligaciones por arrendamientos que, en nuestra opinión, deben ser capitalizadas a fin de cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Si estos arrendamientos fueran capitalizados, la propiedad sería multada en Q.XXX y Q.XXX, la deuda a largo plazo sería aumentada en Q.XXX y Q.XXX y las utilidades retenidas serían aumentadas en Q.XXX y Q.XXX al 31 de diciembre 19X2 y 19X1, respectivamente. Además, la utilidad neta sería aumentada en 19X2 y 19X1 y las utilidades por acción serían aumentadas en Q.XXX y Q.XXX, respectivamente, por los años que terminaron en esas fechas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos sobre los estados financieros de no capitalizar ciertas obligaciones por arrendamiento, según se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(Firmado)

Fecha.

Nota:

Si la administración omite información requerida por los principios de contabilidad generalmente aceptados, debemos incluir la información en nuestro informe, si fuese factible, al menos que la omisión en nuestro informe sea reconocida como apropiada,

específicamente por normas de auditoría generalmente aceptadas.

ANEXO 7

A la Junta Directiva
Compañía A, S.A.:

Hemos efectuado...(igual anexo 6)
Efectuamos nuestras auditorías...(igual anexo 6)

La Compañía ha decidido omitir el estado de flujos de efectivo por los años que terminaron al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1. La presentación de dicho estado, que resume los flujos de efectivo de la Compañía de sus actividades de operaciones, inversión y financiamiento, es requerida por los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, excepto que la omisión del estado de flujos de efectivo resulta en una presentación incompleta según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y los resultados de sus operaciones por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(Firmado)

Fecha.

ANEXO 8

A la Junta Directiva
Compañía A, S.A.:

Hemos efectuado...(igual anexo 6)

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

No pudimos obtener los estados financieros auditados que respaldan la inversión de la Compañía en una filial extranjera de Q.XXX,000 y Q.XXX,000 al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 respectivamente, o de su participación en las utilidades de esa filial de Q.XXX,000 y Q.XXX,000 que se incluye en la utilidad neta de 19X2 y 19X1, respectivamente, según se describe en la nota X a los estados financieros, tampoco nos fue posible satisfacernos respecto al valor registrado de la inversión en la filial extranjera o de la participación en sus utilidades, mediante otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de tales ajustes, si hubiese alguno, que podrían haberse considerado necesarios si hubiésemos podido examinar la evidencia acerca de la inversión y las utilidades de la filial extranjera, los estados financieros mencionados en el primer párrafo presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(Firmado)

Fecha.

A N E X O 9

A la Junta Directiva
Compañía A, S.A.:

Hemos efectuado...(igual anexo 6)
Efectuamos nuestras auditorías...(igual anexo 6)

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como se describe en la nota X, a los estados financieros, la Compañía mantiene un proceso jurídico en su contra, por la cual se alega la violación de ciertos derechos reservados, el reclamo de regalías y daños punitivos. La Compañía ha presentado una contrademanda y se están desarrollando audiencias preliminares y procedimientos de recolección de pruebas, en ambos procesos. El resultado final del litigio no puede ser determinado actualmente. Por consiguiente no se ha reconocido ninguna provisión, ni pérdida, que pueda resultar del proceso, en los estados financieros adjuntos.

(Firmado)

Fecha.

Notas:

El uso del término "sujeto a" para indicar una salvedad de opinión debido a una incertidumbre ya no es permisible bajo los requerimientos del SAS No. 58, "Informes sobre Estados Financieros Auditados". Por lo tanto, las incertidumbres deben ser descritas en un párrafo explicativo que sigue al párrafo de opinión.

El resultado subsiguiente de una incertidumbre que ha resultado en agregar un párrafo explicativo a nuestro informe normalmente (a) será reconocida en los estados financieros de un período subsiguiente o (b) resultará en una conclusión de que el asunto no tiene un efecto de importancia sobre los estados financieros de ningún período. En casos excepcionales, el resultado subsiguiente puede resultar en el ajuste de los estados financieros relacionados al informe en que originalmente incluimos el párrafo explicativo. Sin embargo, el párrafo que describe la incertidumbre en nuestro informe debe ser el mismo, sin importar el tratamiento contable que se espera será acordado al conocer el resultado de la incertidumbre.

ANEXO 10

A la Junta Directiva
Compañía A, S.A.:

Hemos efectuado...(igual anexo 6)

Efectuamos nuestras auditorías...(igual anexo 6)

En nuestra opinión... (igual anexo 9)

Los estados financieros adjuntos fueron preparados suponiendo que la Compañía A, S.A. seguirá como un negocio en marcha. Como se menciona en la nota X a los estados financieros, las pérdidas recurrentes de sus operaciones y su deficiencia neta de capital crean una duda importante acerca de la habilidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha. Los planes de la gerencia respecto a estos asuntos están descritos en la nota X. Los estados financieros no incluyen ningún ajuste relacionado con la recuperación y clasificación de los montos de los activos, o los montos y la clasificación de pasivos, que podrían resultar de esta incertidumbre.

(Firmado)

Fecha.

Nota:

El SAS No. 58 se refiere al SAS No. 59, Las Consideraciones del Auditor de la Habilidad de una Entidad de Continuar como un negocio en Marcha como la literatura autorizada para informar en una situación de negocio en marcha. El SAS No. 59 proporciona un párrafo explicativo que dice: "Los Estados Financieros no incluyen ningún ajuste que podría resultar de esta incertidumbre"; sin embargo, no especifica la naturaleza de estos "ajustes".

ANEXO 11

A la Junta Directiva
Compañía A. S.A.:

Hemos efectuado...(igual anexo 6)
Efectuamos nuestras auditorías...(igual anexo 6)
En nuestra opinión... (igual anexo 9)

Como se describe en la nota X, a los estados financieros, en la Compañía cambió su método para el cálculo de la depreciación.

(Firmado)

Fecha.

Notas:

En esas situaciones, no hay inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, pero se le requiere al auditor que haga referencia al cambio hecho en el primero de los dos años que se informa por la falta de comparabilidad entre los estados del primer año del cambio y los de años subsecuentes, que resulta de presentar el efecto acumulativo en el primero de los dos años.

Para ciertos tipos de cambios en principios de contabilidad (por ejemplo, PEPS a UEPS o un cambio en el método utilizado para determinar el costo de pensiones), el efecto acumulativo no se informa en el estado de utilidades, solamente afecta el monto de las utilidades retenidas al principio del año del cambio. Si tal cambio se hace en el año más antiguo que se presenta, no hay inconsistencia en la aplicación de un principio de contabilidad, y el informe del auditor no debe hacer referencia al cambio.

Una explicación es requerida en los informes de auditoría sobre estados financieros de años subsecuentes, mientras se presente y se informe sobre el año del cambio. Sin embargo, si el efecto del cambio contable es registrado retroactivamente, el párrafo adicional es solamente requerido en el año del cambio, ya que en años subsecuentes, todos los períodos presentados serán comparativos. Por ejemplo, si los estados que contienen el cambio contable en forma retroactiva, son informados junto con estados financieros de un año subsecuente al año del cambio, no es necesario un párrafo explicativo.

ANEXO 12

A la Junta Directiva
Compañía A, S.A.:

Hemos efectuado la auditoría de los balances generales consolidados adjuntos de Compañía A, S.A., y subsidiarias al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, y de los estados consolidados conexos de utilidades y utilidades retenidas, y de flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías. No hemos efectuado la auditoría de los estados financieros de Compañía Y, una subsidiaria consolidada, los cuales reflejan activos totales que representan 22% y 21%, y ganancias totales que representan 22% y 23% en 19X2 y 19X1, respectivamente, de los correspondientes totales consolidados. La auditoría de estos estados financieros fue realizada por otros auditores, cuyo informe se nos ha proporcionado, y la opinión que aquí expresamos, en lo que se refiere a los montos incluidos de Compañía Y, se basa únicamente en el informe de los otros auditores.

Efectuamos nuestras (igual anexo 6).

En nuestra opinión, basados en nuestros exámenes y en el informe de los otros auditores, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de Compañía A, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(Firmado)

Fecha.

Notas:

Si otros auditores realizaron la auditoría de más de una compañía, ya sea consolidada, no consolidada, o no subsidiaria, se debe intercalar la siguiente redacción: "No hemos efectuado la auditoría de los estados financieros de ciertas compañías consolidadas (no consolidadas) (no subsidiarias)... El auditor debe revelar la información financiera requerida en el agregado. No se requiere revelar aquí la identidad de las compañías.

Si las cantidades aplicables a la porción de los estados financieros examinados por otros auditores se afectan sustancialmente por los ajustes y eliminaciones de consolidación, debe indicarse (después de la eliminación de saldos y ventas entre compañías).

Se puede mencionar a los otros auditores, pero únicamente con el permiso expreso,

y siempre y cuando su informe se presente con el de los auditores principales.

ANEXO 13

A la Junta Directiva
Compañía A, S.A.:

Hemos efectuado la auditoría de los balances generales adjuntos de Compañía A, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, los estados conexos de utilidades y utilidades retenidas, y de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestras auditorías. La auditoría de los estados financieros de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19X1 fue realizada por otros auditores, cuyo informe fechado 31 de marzo de 19X2, expresó una opinión sin salvedad sobre dichos estados financieros.

Efectuamos nuestras... (igual anexo 6)

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

(Firmado)

Fecha.

Nota:

Si el informe del auditor predecesor expresó una salvedad, debemos describir la naturaleza y las razones para expresar una opinión calificada, o agregar el párrafo explicativo del informe del auditor predecesor. El siguiente es un ejemplo de la redacción que puede ser incluida bajo tales circunstancias.

...La auditoría de los estados financieros de Compañía A, S.A. al 31 de diciembre de 19X1 fue realizada por otros auditores, cuyo informe fechado 1 de marzo de 19X2 sobre dichos estados, incluyó un párrafo explicativo que describió el litigio revelado en la nota X a los estados financieros.

Si los estados financieros del período anterior se han vuelto a emitir, el párrafo del alcance debe indicar el tipo de informe que el auditor predecesor emitió en el período anterior antes de volverlos a emitir. En adición, si podemos satisfacernos de lo apropiado de la segunda emisión, podemos incluir el siguiente párrafo:

Hemos revisado también, los ajustes descritos en la nota X, que fueron registrados para volver a emitir los estados financieros de 19X1. En nuestra opinión, dichos ajustes son apropiados y han sido debidamente registrados.