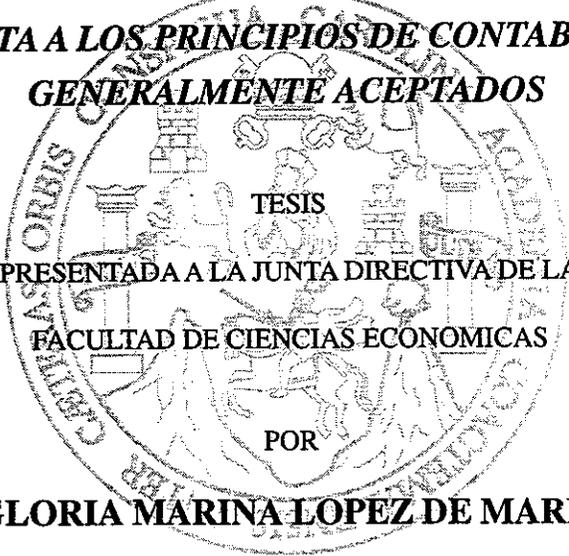


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

***DICTAMENES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS
PREPARADOS SOBRE UNA BASE COMPRENSIVA
DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS***



TESIS
PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
POR

GLORIA MARINA LOPEZ DE MARIN

PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, Mayo de 1,999



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

DECANO: LIC. MIGUEL ANGEL LIRA TRUJILLO
SECRETARIO: LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA
VOCAL I: LIC. ROLANDO DE JESUS OLIVA ALONZO
VOCAL II: LIC. ANDRES GUILLERMO CASTILLO NOWEL
VOCAL III: LIC. GUSTAVO ADOLFO VEGA
VOCAL IV: P.C. JULISSA MARISOL PINELO MACHORRO
VOCAL V: P.C. MIGUEL ANGEL TZOC MORALES

**TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN GENERAL PRIVADO**

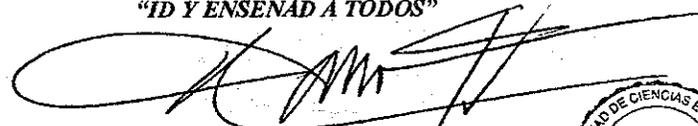
PRESIDENTE: LIC. CARLOS HUMBERTO MORALES ORDOÑEZ
SECRETARIO: LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
EXAMINADOR: LIC. JORGE CONDE FLORES
EXAMINADOR: LIC. JUAN FAUSTO GIRON LARA
EXAMINADOR: LIC. TIBERIO AMILCAR CASTILLO TORRES

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
CATORCE DE MAYO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE.**

Con base en el dictamen emitido por la Lic. Sergio Luis Pineda, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela Auditoría, se acepta el trabajo de tesis denominado "DICTAMENES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS SOBRE UNA BASE COMPRENSIVA DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS", que para su graduación profesional presentó la estudiante **GLORIA MARINA LOPEZ DE MARIN**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA
SECRETARIO



LIC. MIGUEL ANGEL LIRA TRUJILLO
DÉCANO





DEDICATORIA

- A Dios Creador del Universo: Por su bondad e infinita misericordia, en todos mis proyectos.
- A mi querida madre: Matilde López A.
Agradecimiento, respeto y admiración.
- A mi esposo: Ricardo Marín Bonilla
Agradecimiento por su apoyo constante y mi deseo porque su bondad, cultura e intelecto siempre triunfen.
- A mi hija: Gloria Alejandra
Sueño de amor hecho realidad, porque su inquietud la dirija por el camino del bien.
- A mis hermanos: Ilda Consuelo y Dagoberto
Mi admiración y agradecimiento por su amor y orientación.
- A mis cuñados y sobrinos: Con todo cariño
- A mi Patria Guatemala y a la Universidad San Carlos de Guatemala: Para que su prestigio no claudique.
- Y a usted en especial.
-



RECONOCIMIENTO ESPECIAL

A los Licenciados **Mario Tezó Escobar** y **Sergio Luis Pineda Sandoval**, por cuya orientación y guía debo el haber concluído el presente trabajo.



INDICE**INTRODUCCION****CAPITULO I PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERAL-
MENTE ACEPTADOS EN GUATEMALA**

1.1	Antecedentes	1
1.2	Introducción	2
1.3	Objetivos de los Principios de Contabilidad	3
1.4	Principios Básicos	4
1.4.1	Entidad,	5
1.4.2	Negocio en marcha,	6
1.4.3	Unidad monetaria,	8
1.4.4	Conservatismo,	9
1.4.5	Sustancia antes que forma,	11
1.4.6	Costo histórico original,	12
1.4.7	Realización,	14
1.4.8	Período contable	15
1.4.9	Revelación suficiente,	16
1.4.10	Importancia relativa , y	17
1.4.11	Consistencia o uniformidad.	18

**CAPITULO II EVOLUCION HISTORICA DEL DICTAMEN DEL
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR**

2.1	Dictamen	21
2.2	Descripción histórica del dictamen	21

2.3	El Dictamen, sus cambios a través de los años	22
2.3.1.	Antecedentes históricos en Europa y los Estados Unidos	22
2.3.2.	Dictamen de 1906	23
2.3.3.	Dictamen de 1917	23
2.3.4.	Dictamen tradicional de 1951	23
2.3.5.	Cambios	24
2.3.6.	El calificativo de razonablemente debe conservarse	25
2.3.7.	Fueron preparados por la administración	25
2.3.8.	El dictamen y sus modificaciones en 1989	26

CAPITULO III DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

3.1	Naturaleza	31
3.2	Definición	31
3.3	Aspectos relacionados con el dictamen	32
3.4	Normas de auditoría generalmente aceptadas en relación con el dictamen	32
3.5	Objetivos de la cuarta norma del dictamen	34
3.6	Estados financieros básicos, considerados en el dictamen del auditor	34

	Página No.
3.7 Dictamen estándar del auditor	35
3.8 Elementos básicos del dictamen estándar del auditor	36
3.9 Dictamen del contador público y auditor independiente	38
3.10 Circunstancias en las que el auditor requiere apartarse del dictamen estándar	40
3.11 Párrafos explicativos en el dictamen estándar del auditor	41
CAPITULO IV DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UNA BASE COMPRENSIVA DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS	
	43
4.1 Introducción	43
4.2 Objetivo del dictamen especial	44
4.3 Principios de contabilidad generalmente aceptados	44
4.4 Estados financieros	46
4.5 Base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados	52
4.6 Dictámenes sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados	52

4.7	Expresiones aplicables a los estados financieros preparados de conformidad con una base obligatoria o reglamentaria	57
4.8	Modelos de dictámenes sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva de contabilidad, distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados	58
4.9	Explicaciones adicionales al dictamen especial que no afectan la opinión sin salvedades del auditor	68
4.10	revelaciones en los estados financieros preparados de conformidad con otra base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados	87
4.11	Otros dictámenes especiales	89
	CONCLUSIONES	97
	RECOMENDACIONES	99
	BIBLIOGRAFIA	101
	ANEXOS	

INTRODUCCION

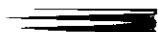
Las empresas requieren de los servicios profesionales de contadores públicos y auditores para su desarrollo económico; la utilidad de la información financiera especialmente, es de importancia para la toma de decisiones en los diferentes proyectos.

Derivado de lo anterior, el desempeño eficiente del contador público y auditor, concluye con el dictamen, que es el documento donde emite su opinión profesional respecto de la empresa que lo contrató.

La investigación y elaboración de la presente tesis, se refiere al tema de dictámenes sobre estados financieros preparados sobre una base comprensiva distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, (dictámenes especiales), este dictamen lo emite el contador público y auditor considerando que la auditoría que practicó, fue a estados financieros elaborados sobre una base comprensiva de contabilidad diferente de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El dictamen sobre estados financieros preparados sobre una base comprensiva distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, se ha generalizado en el ámbito profesional de la Contaduría Pública, son diversas las instituciones que requieren los servicios profesionales de contadores públicos y auditores, tanto en el sector privado como en el sector público, en consecuencia, la práctica y conocimiento del tema, es de importancia para los profesionales, catedráticos y estudiantes de la contaduría pública.

}



|



II

En la investigación del tema y elaboración de la tesis, se observó que el material de consulta y tesis elaboradas al respecto, son escasos y limitados; el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores mediante la emisión de normas de auditoría, ha investigado, estudiado y actualizado el tema para observancia general de los contadores públicos y auditores guatemaltecos en el ejercicio de su profesión, de ahí, en consecuencia, la importancia de la elaboración de la presente tesis que contiene cuatro capítulos de la siguiente manera:

El Capítulo uno constituye el resultado de la investigación relacionada con el tema denominado: Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), y su incidencia sobre la actuación profesional del contador público y auditor, considerando como base los pronunciamientos emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

En el segundo capítulo, se expone la evolución histórica del dictamen del contador público y auditor a través de los años hasta la actualidad.

Seguidamente en el capítulo tres, se define el dictamen sobre los estados financieros auditados y se expone brevemente cada uno de los casos.

En el capítulo cuatro, se desarrolla el tema principal que constituye la investigación realizada en la elaboración de la presente tesis, que se titula: *"Dictamen sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva, distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados"*.

III

Finalmente se presentan anexos con ejemplos reales para visualizar y comprender la práctica del dictamen sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En conclusión, el objetivo principal de la elaboración de esta tesis es contribuir con la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala a incrementar el material de consulta a nivel de profesionales y estudiantes de la Contaduría Pública.



CAPITULO I

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE

ACEPTADOS EN GUATEMALA

I ANTECEDENTES

El Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, ente legalmente facultado para regular el ejercicio ético y técnico de la profesión del Contador Público y Auditor, realizó asamblea extraordinaria de fecha 18 de febrero de 1983 (Acta No. 2), donde autorizó y delegó al Instituto de Contadores Públicos y Auditores, la promoción y actualización técnica de los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, el cual determinó la necesidad que en Guatemala existan y se acepten conceptos básicos que normen el registro de las operaciones y la preparación de estados financieros.

En base a la experiencia desarrollada por los profesionales de la Contaduría Pública en otros países, México y Estados Unidos principalmente, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores acordó la creación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría que tiene a su cargo la investigación, el estudio y la promulgación de los principios de contabilidad, los cuales son de observancia general y obligatoria en nuestro medio, que tiene como fin primordial reglamentar bajo requisito mínimo, el trabajo que se efectúe en el campo contable.

1.2 INTRODUCCION

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, representan normas y prácticas ejecutadas por el hombre como una costumbre en el desempeño de sus funciones, las mismas se vuelven imperativas y necesarias, no representan un cuerpo de leyes básicas como las que fundamentan la Física o la Química por ejemplo, únicamente son normas de naturaleza eminentemente económica, social y técnica, lo que la experiencia ha demostrado que producen resultados adecuados y confiables en la administración financiera de un ente económico.

El término: GENERALMENTE ACEPTADO, significa que una organización o grupo de personas han unificado y aceptado en forma generalizada la utilización de ciertos principios, técnicas o práctica; en síntesis, la aceptación general sólo se consigue si la aplicación de dichos principios, son prácticos, funcionales y útiles.

La contabilidad financiera puede definirse como un proceso ordenado de registro y de comunicación periódica a distintos usuarios de diferentes tipos de información contable y financiera; por lo tanto, su función primordial es la acumulación de datos que se presentan al final del proceso en forma de estados financieros.

Dichos estados financieros, deben ser preparados de acuerdo con reglas o normas

de aceptación general, las que se denominan principios de contabilidad.

Los principios reflejan los objetivos y las características básicas de la contabilidad financiera, éstos deben ser razonablemente sensibles a los cambios en el sistema económico para satisfacer las necesidades de los usuarios de información financiera.

1.3 OBJETIVOS DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

El procedimiento No.1 establece como objetivos de los principios de contabilidad, los siguientes:

- a) Registrar en forma adecuada los activos invertidos en la empresa por los miembros, socios, accionistas y por los acreedores, registrar todos los pasivos conocidos para que, conjuntamente con el patrimonio, presenten razonablemente la situación financiera de la empresa,
- b) Presentar la inversión de los propietarios sobre bases acumulativas,
- c) Presentar razonablemente el resultado de las operaciones, y
- d) Preparar informes y estados financieros según el concepto de la entidad.

1.4 PRINCIPIOS BASICOS

Los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, tiene base legal en Guatemala en materia mercantil, tributaria y bancaria y otras disposiciones, de las cuales se citan las siguientes:

- Código de Comercio de Guatemala, (Decreto No.2-70 y sus reformas),
- Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto No.26-92 y sus reformas),
- Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto No.27-92 y sus reformas),
- Resolución de la Junta Monetaria No.JM-782-93.

La Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores considera de observancia obligatoria los siguientes principios básicos:

1. Entidad,
2. Negocio en marcha,
3. Unidad monetaria,
4. Conservatismo,
5. Sustancia antes que forma,
6. Costo histórico original,
7. Realización,
8. Período contable,
9. Revelación suficiente,

10. Importancia relativa, y
11. Consistencia o uniformidad.

1.4.1 ENTIDAD

La información contable incluida en estados financieros, debe identificarse como un ente económico con estructura y operaciones propias. Este es independiente de sus accionistas, propietarios o miembros y en sus estados financieros, sólo debe incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de dicho ente.

Aplicación

La Entidad se identifica como un conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propia, puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de ellas.

Base Legal

El Código de Comercio en su artículo 14, establece que toda sociedad mercantil constituida e inscrita en el Registro Mercantil, tiene personalidad jurídica propia.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, establece tablas específicas para personas individuales o jurídicas y otros patrimonios, según corresponda, apoyando así la independencia de la empresa en relación a la de los socios que la formaron.

Análisis

El principio de la ENTIDAD, establece que todo negocio individual o jurídico se identifica con la información contable incluida en sus estados financieros y los valores que en éstos se reflejan, los resultados de operación son de su propiedad; en consecuencia, posee un ente económico con estructura y operaciones propias que son diferentes y totalmente independientes de sus accionistas, propietarios o miembros que tienen su propia identidad.

1.4.2 NEGOCIO EN MARCHA

Se supone que una entidad tendrá operaciones en forma continuada, a menos que exista clara evidencia de lo contrario.

Aplicación

EL NEGOCIO EN MARCHA, se refiere a que las empresas aceptan

obligaciones (Cuentas por Pagar) y adquieren derechos (Cuentas por Cobrar), en períodos menores o mayores de un año, lo que significa que se provee de recursos y a la vez responde a sus obligaciones en forma normal, y así continuará mientras esté en capacidad de hacerlo.

Base Legal

El Código de Comercio, se refiere al Negocio en Marcha, en el artículo 24, indicando que el plazo de la sociedad principia desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil y puede constituirse para plazos indefinidos. La disolución de la sociedad la estipula el artículo 237 del mismo Código indicando que se da por el vencimiento del plazo estipulado en la escritura de constitución, imposibilidad de seguir realizando el objeto principal del negocio, pérdida del más del 60% del capital Pagado, etc.

Análisis

Todo ente económico (negocio individual o jurídico), se desempeña con sus operaciones diarias previamente proyectadas, que deben ser continuas para obtener resultados óptimos de beneficio propio; por tanto, éstos no deben suspenderse al menos que exista una clara evidencia que le obligue a dejar de funcionar parcial o totalmente.

1.4.3 UNIDAD MONETARIA

Las operaciones y eventos económico se reflejan en la contabilidad en la unidad monetaria del país en que esté establecida la entidad. La unidad monetaria en que se expresan los estados financieros debe revelarse.

Aplicación

El principio de la UNIDAD MONETARIA, estipula que los valores que se reflejan en las diversas cuentas del balance y/o resultados, deben expresarse en la moneda de curso legal del lugar donde se estableció el negocio; en consecuencia, la adquisición o venta de mercadería al exterior debe registrarse convertido a la moneda legal y así debe reflejarse en la contabilidad y los estados financieros.

Base Legal

El código de Comercio en el artículo 369 indica, que los registros contables y operaciones de todo negocio, deben expresarse en moneda nacional e idioma español. La Ley Monetaria, Decreto No. 203 del Congreso de la República. artículo 1, estipula que la unidad monetaria del país, es el Quetzal.

Análisis

El Código de comercio se refiere al principio de la Unidad Monetaria, indicando que los registros contables y operaciones de todo negocio, se deben expresar en moneda nacional e idioma español, parámetro de observancia general en nuestro medio, además establece, que las operaciones y eventos económicos, deben reflejarse en la unidad monetaria del país en que esté establecida la entidad.

1.4.4 CONSERVATISMO

En el registro de operaciones contables y en la preparación de estados financieros, debe observarse una tendencia general hacia el inmediato reconocimiento de los eventos desfavorables, evitando la sobrevaluación de las utilidades y los activos. El conservatismo obliga a observar lo siguiente: No debe anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. Todo pasivo y las pérdidas conocidas deberán registrarse sin importar si se puede o no determinar su exactitud.

Aplicación

El principio del CONSERVATISMO, estipula que toda entidad debe

reconocer en forma inmediata, los eventos desfavorables para evitar la sobrevaluación de las utilidades y los activos, situaciones que se reflejan en la contabilidad y en la elaboración de los estados financieros.

Se cita como ejemplo, que cuando la empresa fuera objeto de una demanda que puede ser razonablemente cuantificable y de acuerdo a los asesores legales existe una clara probabilidad de perderla en cualquier momento, deberá efectuarse una provisión, registrando el valor de la demanda, y reflejarse en los estados financieros.

Base Legal

El principio del CONSERVATISMO, está regulado por el artículo 35 del Código de Comercio de Guatemala, que prohíbe la distribución de utilidades que no se hayan realmente obtenido conforme el balance general del ejercicio.

Análisis

De lo expuesto anteriormente, se deduce que el principio del CONSERVATISMO, indica que, en el ejercicio contable se deben reconocer las obligaciones contraídas por la entidad en forma inmediata y oportuna

para considerarlas en los resultados que se reflejan en los registros y los estados financieros, evitando así, una sobrevaluación de utilidades y de los activos.

1.4.5 SUSTANCIA ANTES QUE FORMA

Las transacciones y eventos económicos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad financiera y no solamente de acuerdo con su forma legal.

Aplicación

Un ejemplo del Principio de SUSTANCIA ANTES QUE FORMA, es el de Estimación para Cuentas Incobrables en el cual se tomará como base para el cálculo de la estimación el saldo de cuentas por Cobrar al 31-12-19x1 clasificado por los meses de antigüedad en el período, debiendo calcular una fracción del porcentaje legal en cada caso con el objeto de ajustarse a la realidad financiera.

Ejemplo:

Cuentas por Cobrar al 31-12-19x1	Q. 184,000.00
Saldo no vencidos	Q. 125,000.00
Con un mes de retraso.....	Q. 40,000.00
Con más de tres meses de retraso..	<u>Q. 19,000.00</u>

Cálculo de la Estimación para Cuentas Incobrables de conformidad con el Impuesto Sobre la Renta y las políticas de la Empresa:

3%	s/Q.	125,000.00	=	Q.	3,750.00
0.5%	s/Q.	40,000.00	=	Q.	1,200.00 (*)
2%	s/Q.	19,000.00	=	<u>Q.</u>	<u>570.00 (*)</u>
Total					<u>Q. 5,520.00</u>

(*) Aplicación del Principio de Sustancia antes que Forma ajustado a la realidad financiera y no a su forma legal.

BASE LEGAL

Inciso 9) del artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 368 del Código de Comercio que obliga el uso de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la contabilidad de los comerciantes.

1.4.6 COSTO HISTORICO ORIGINAL

Las operaciones y eventos económicos se deben contabilizar según las cantidades de efectivo que se desembolsen, su equivalente, o la estimación razonable que de ellos se haga en el momento en que se consideren realizados contablemente. Los estados financieros presentados bajo este principio no tienen el propósito de mostrar los valores actuales de los activos ni los valores a los que se pudieran realizar.

Aplicación

El principio del COSTO HISTORICO ORIGINAL, establece contabilizar la compra de un activo o la cancelación de un gasto conforme al valor asignado en la factura o documento que evidencia la compra y no por otro medio, por ejemplo, en la compra de:

CONCEPTO	COSTO TOTAL
1) ACTIVO FIJO	Valor especificado en el documento fuente.
2) MERCADERIA	Valor especificado en el documento fuente, más gastos que incurran para colocarlo a disposición del cliente.

En síntesis, los registros contables deben reflejar el valor monetario del momento en que se concretiza una operación.

Base Legal

En la compraventa: Costo, Seguro y Flete (CIF), el precio comprenderá el valor de la cosa más las primas de seguros y los fletes, hasta el lugar convenido para que sea recibido por el comprador.

Artículos 53 del Decreto 26-92 del Congreso de la República
Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas y artículo 37 del

Reglamento, artículo 13 del Dto. No. 27-92 del Congreso de la República
Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, artículos 699 y 700
del Código de Comercio.

1.4.7 REALIZACIÓN

La contabilidad considera realizadas las operaciones y eventos económicos siguientes:

- a) Cuando se han efectuado transacciones con otras entidades. A este respecto, un derecho se adquiere y una obligación surge cuando se formaliza, independientemente de cuando se liquide. Salvo casos especiales, este principio requiere que los ingresos se registren al momento de ser devengados.
- b) Cuando ha habido transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de éstas y cuyo efecto se puede cuantificar razonablemente en términos monetarios.

Aplicación

El principio de la REALIZACION, estipula que toda transacción que implique ingresos, se registren en el momento de ser devengados; es decir,

que se cuente con la evidencia suficiente y competente para su contabilización, exactamente en el momento que se realizó para considerarlo como renta bruta del período.

Base Legal

La ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 8 establece que se consideran rentas brutas, las devengadas en el período de imposición.

1.4.8 PERIODO CONTABLE

Para efectos de informar sobre la situación financiera y los resultados de operación, debe dividirse la vida de la entidad en períodos convencionales.

Las operaciones y eventos económicos, así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, deben identificarse con el período en que ocurran; por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período correspondiente.

De acuerdo con este principio, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron.

}



|



Aplicación

El principio del PERIODO CONTABLE, establece que toda entidad realiza sus operaciones en periodos divididos (generalmente un año), que se reflejan en los resultados de los registros contables y los estados financieros, estos periodos deben ser convencionales a la entidad, de conformidad con las estipulaciones legales, por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, estipula que, el período de liquidación del Impuesto sobre la Renta, debe coincidir con el ejercicio contable de la entidad, generalmente inicia el uno de julio de un año y termina el treinta de junio del año siguiente.

Por otro lado, se debe considerar que las operaciones y eventos económicos se deben registrar en el período que se realizaron y se debe indicar el período correspondiente, por ejemplo: los costos y gastos deben identificarse con los ingresos que los originaron.

1.4.9 REVELACION SUFICIENTE

La información contable presentada en los estados financieros, debe contener en forma clara y comprensible todos los aspectos necesarios, para que el usuario de dichos estados pueda interpretar adecuadamente la situación financiera y los resultados de operación de una entidad.

Aplicación

Los registros contables y la información contenida en los estados financieros de una entidad, deben revelar todos los aspectos y situaciones financieras y legales en forma suficiente con el objetivo de que éstos sean de fácil comprensión e interpretación, para los interesados en utilizarlos, esta es la aplicación del principio de la REVELACION SUFICIENTE.

Base Legal

El artículo 379 del Código de Comercio regula la obligatoriedad de este principio, indicando:

“Exhibición de la situación financiera. El balance general deberá expresar con veracidad y en forma razonable, la situación financiera del comerciante y los resultados de sus operaciones hasta la fecha de que se trate”

1.4.10 IMPORTANCIA RELATIVA

En la contabilización de transacciones y en la preparación de estados financieros, debe darse atención primordial a aquellos asuntos importantes susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. El factor de importancia debe medirse en relación con el resto de las transacciones,

partidas o elementos de los estados financieros.

Aplicación

La aplicación del principio de IMPORTANCIA RELATIVA, es que, e las diferentes transacciones económicas, se debe considera primordialmente, aquellas cuyo efecto sea de importancia cuantificativa en términos monetarios para su registro contable y su revelación en los estados financieros.

Base Legal

El artículo 368 del Código de Comercio, en forma generalizada establece el uso de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la contabilización de registros de los comerciantes; en consecuencia, el de Importancia Relativa.

1.4.11 CONSISTENCIA O UNIFORMIDAD.

Los métodos, procedimientos y políticas contables, deben aplicarse de manera uniforme dentro de un mismo período contable. Los cambios en la aplicación de prácticas contables de un período a otro deberán divulgarse,

así como el efecto de tales cambios; su divulgación hará posible efectuar comparaciones razonables de los estados financieros.

Aplicación

El principio de CONSISTENCIA O UNIFORMIDAD, es requerido en nuestro medio en varios instrumentos legales, por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que toda entidad está obligada a practicar inventarios al inicio y al cierre de cada período de imposición, y éstos deben ser valuados por un mismo método y no podrá ser variado sin autorización previa de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Otros casos de la aplicación del principio de Consistencia o Uniformidad a considerar en los registros contables y en la formulación de los estados financieros serían por ejemplo:

- El mismo sistema de contabilidad de un período a otro,
- El mismo método de cálculo de las reservas legales de un período a otro,
- El mismo método de cálculo de la depreciación de activos fijos de un período a otro, etc.

Todo Método puede variar previa solicitud e la Superintendencia de

Administración Tributaria.

Base Legal

Artículos 18, 48 y 49 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 21 y 22 de su Reglamento.

Los artículos anteriores estipulan que a solicitud de los contribuyentes, la Superintendencia de Administración Tributaria puede autorizar otros métodos de depreciación y/o valuación de inventarios.

CAPITULO II

EVOLUCION HISTORICA DEL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

2.1 DICTAMEN

El dictamen del Auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público y Auditor donde emite su opinión independiente, conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados de la auditoría realizada sobre los estados financieros de una entidad.

2.2 DESCRIPCION HISTORICA DEL DICTAMEN

Para analizar la historia del dictamen, es conveniente analizar la de la auditoría, de la siguiente manera:

«La auditoría es casi tan antigua como la civilización misma, se empleaba en el antiguo Egipto, en el Imperio Romano, y desde luego, en los grandes establecimientos mercantiles de la Edad Media. Los campos comunes de la auditoría a través de la historia, han consistido en examinar, verificar, informar y dictaminar»¹.

1. Roy A. Lindeberg Theodore Chon "Auditoría de Operaciones" Capítulo 1 pag. 3

La auditoría se ha convertido en un factor clave para dirigir y controlar toda clase de organización con aspectos financieros y económicos.

Aunque, durante la mayor parte de su existencia, la auditoría se ha dirigido a examinar los registros de contabilidad y la fidelidad de las actividades reflejadas en ellos, ésta ha evolucionado en años recientes. Hoy en día responde a la demanda de una información más útil sobre resultados, de la que aparece únicamente en los estados financieros. En los últimos años de la década de los cuarenta, por ejemplo, los analistas financieros, así como los banqueros, manifestaron un repentino aumento de su interés por obtener información adecuada, para evaluar tareas gerenciales y administrativas.

2.3 EL DICTAMEN, SUS CAMBIOS A TRAVES DE LOS AÑOS

2.3.1 Antecedentes históricos en Europa y los Estados Unidos

La Ley Británica de Sociedades Mercantiles de 1862 fue la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del Contador Público.

La constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, algunos años después fue en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el Auditor conforme lo expresaba la ley. Sin embargo, no

fue sino hasta el año 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión, y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del Auditor.

2.3.2 Dictamen de 1906

El informe no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos, ya que la falta de una opinión podría inducir a que se dudara de si los auditores estaban conformes con los datos contenidos en los estados financieros.

2.3.3 Dictamen de 1917

Se incluía la opinión del profesional sobre la situación financiera del negocio, fue el paso inicial.

2.3.4 Dictamen tradicional de 1951

El uso de una forma estándar de dictamen determinó las siguientes afirmaciones:

- a) El examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente

aceptadas,

- b) El examen incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias,
- c) La situación financiera y los resultados de operaciones se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, y
- d) Los principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

2.3.5 *Cambios*

La profesión de Contadores Públicos y Auditores juzgó oportuno presentar un nuevo dictamen en el que:

- a). Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría,
- b) Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente,
- c) Se elimina el calificativo de «razonablemente», y

- d) Se agrega la referencia de la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Hubo objeciones en relación al nuevo dictamen, diciendo que no cumple con las normas de auditoría, por no hacer referencia a éstas, que son la piedra angular de la profesión y que se consideró estas opiniones para evaluar un nuevo dictamen.

2.3.6 El calificativo de razonablemente debe conservarse.

Sobre el significado de la frase «presenta razonablemente», es por más de cuarenticinco años la forma estándar del dictamen del Contador Público que ha usado universalmente, y expresado la opinión del Auditor de que los estados financieros presentan razonablemente...de conformidad con los principios de contabilidad. Después de haberse usado esa frase por tanto tiempo.

2.3.7 Fueron preparados por la administración

Desde hace varias décadas se ha dicho y sostenido que la responsabilidad de la compañía auditada es de ella, referente a la preparación de los estados financieros y no del Contador Público, ya que éste es únicamente responsable de la opinión emitida que se da a conocer públicamente en el texto del dictamen.

Por lo que respecta a las notas aclaratorias que llevan los estados financieros de una empresa auditada, es de discusión si los debe hacer el cliente o el Contador Público independientemente.

No se modifica el nuevo dictamen por las siguientes razones:

- Porque el dictamen de 1951 encierra el contenido profesional, moral y educativo de muchos años de enseñanza. Se está de acuerdo en que se simplifique sobre algunas frases redundantes, pero no todo el dictamen.
- Los Contadores Públicos que deseen, pueden emitir su opinión bajo la base del dictamen de 1951.

2.3.8 El dictamen y sus modificaciones en 1989

La Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, emitió la Norma de Auditoría Número 10, la misma tiene carácter de observancia obligatoria para los profesionales de la Contaduría Pública y auditoría a partir del 1 de julio de 1989.

El pronunciamiento de esta norma, modifica las normas de auditoría generalmente aceptadas, en la siguiente forma:

- Reformar el dictamen estándar de auditoría, lo que implica el surgimiento de un nuevo formato,
- Las normas relativas al dictamen, sufren variaciones, y
- Se modifica la expresión de la incertidumbre.

Los cambios más importantes en relación al dictamen estándar anterior son los que a continuación se describen:

- a) Se adiciona un párrafo introductorio, que indica la diferencia entre las responsabilidades de la gerencia sobre los estados financieros y la del auditor, al emitir su opinión sobre esos estados, como resultado a la auditoría que les practicó.
- b) Una explicación que indica que la auditoría contiene certeza razonable dentro del contacto de materialidad, y
- c) Se agrega un párrafo que indica brevemente lo que implica la auditoría que se practicó.

Las modificaciones a las normas relativas al dictamen, se establecen en la segunda norma que hace referencia a la consistencia en el dictamen del

Auditor (se adiciona un párrafo explicativo anterior al párrafo de la opinión), únicamente cuando los principios de contabilidad no se han aplicado uniformemente.

Cambia la forma de informar una incertidumbre importante para eliminar la opinión con la salvedad «sujeto a», manteniendo la inquietud de revelar la incertidumbre (a través de la adición de un párrafo explicativo anterior al párrafo de la opinión).

Ejemplo: Dictamen estándar de auditoría de estados financieros que cubre sólo un año y realizado por una firma de auditores independiente.

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

(Incertidumbres o eventos futuros)

Dictamen 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 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 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 nuestra auditoría provee 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, excepto por lo que se menciona en la Nota X a los estados financieros adjuntos, la Compañía ha sido demandada en un juicio por incumplimiento de algunos derechos de patentes y se le reclama por regalías y daños penales. La Compañía ha presentado la impugnación y las audiencias preliminares se encuentran en proceso, al momento no se puede determinar el resultado de este litigio, por lo que no se ha hecho alguna provisión en los estados financieros adjuntos, por cualquier pasivo que pueda resultar; en consecuencia, 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.

CAPITULO III

DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

3.1 NATURALEZA

El dictamen es el resultado del trabajo del Auditor, la expresión de su opinión que se ha formado, está contenido en un documento cuya parte principal, es su opinión profesional concreta y sintética, observando las normas de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptadas.

3.2 DEFINICION

Existen diversas definiciones del dictamen del Contador Público y Auditor Independiente, entre los cuales está el emitido por el Instituto Guatemalteco de Contadores y Auditores, que dice:

«Dictamen: Es el documento en el cual el Contador Público y Auditor Independiente emite su opinión, en base a la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.»

El diccionario de la Real Academia Española, define que el dictamen es la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa.

En conclusión, el dictamen del Contador Público y Auditor Independiente es la expresión de su juicio y opinión del resultado de la auditoría, de los estados financieros elaborados en base a los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados por la entidad que lo contrató.

3.3 ASPECTOS RELACIONADOS CON EL DICTAMEN

Cuando el Contador Público y Auditor en su dictamen emite una opinión sin salvedad, indica que se ha satisfecho en todos los aspectos importantes de su auditoría; cuando exprese una opinión con salvedad, adversa o niega la opinión, el dictamen debe establecer de manera clara e informativa todas las razones para ello.

3.4 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS EN RELACION CON EL DICTAMEN

En el siguiente cuadro se enumeran las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas relativas al dictamen, emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en la Norma de Auditoría número uno.

Forma No.	El dictamen debe:	
1.	Indicar	si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
2.	Identificar	situaciones en las que los principios de contabilidad, no se han aplicado consistentemente en el período sujeto a revisión, comparado con el período inmediato anterior e incluir un párrafo explicativo al respecto.
3	Considerar	razonablemente adecuadas las revelaciones informativas, contenidas en los estados financieros, a menos que en el dictamen se indique lo contrario.
4.	Contener	una expresión de opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración de que una opinión no puede ser expresada. Cuando una opinión no puede ser expresada se debe establecer las razones. Cuando el nombre del Auditor se asoció con los estados financieros en el dictamen, se debe explicar la índole de la auditoría y el grado de responsabilidad del Auditor.

3.5 OBJETIVOS DE LA CUARTA NORMA DEL DICTAMEN

El objetivo de la cuarta norma relativa al dictamen es evitar una interpretación equivocada del grado de responsabilidad del auditor, cuando su nombre est asociado con los estados financieros.

En la cuarta norma relativa al dictamen, se indica: estados financieros «tomado en conjunto», es aplicable tanto para un grupo completo de estados financieros como para un estado financiero individual (por ejemplo: para un balance general) además se aplica para uno o más periodos presentados, en consecuencia, el auditor puede expresar una opinión sin salvedades, sobre uno de los estados financieros y a la vez, expresar una opinión con salvedad, adversa o abstenerse de opinar sobre todo, cuando corresponda y las circunstancias lo ameriten.

3.6 ESTADOS FINANCIEROS BASICOS, CONSIDERADOS EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

Los estados financieros básicos a considerar en el dictamen del auditor, son los que a continuación se listan:

- Balance General
- Estados de Resultados,
- Estados de Utilidades Retenidas,

- Estado de Flujo de Efectivo, y
- Notas a los Estados Financieros.

Las notas a los estados financieros, no se considera un estado financiero, pero sí se deben tomar en cuenta en el dictamen del auditor, toda vez que son el complemento de información a los estados financieros cuando corresponda.

Cada estado financiero auditado debe ser identificado específicamente en el párrafo de introducción del dictamen del auditor.

1.7 DICTAMEN ESTANDAR DEL AUDITOR

El dictamen estándar, es producto del resultado obtenido por el auditor, solamente de la auditoría que realizó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, sobre los estados financieros donde estableció que presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente Aceptados.

El dictamen estándar del auditor, es el formato básico del documento en el cual emite su opinión sobre los estados financieros de la empresa, y obviamente su

opinión , es limpio por no tener ninguna observación de importancia relativa de éstos.

El contenido del dictamen estándar, es el mismo a considerar en los diferentes casos que se presentan en la investigación de este capítulo, con las variantes en los párrafos en los cuales el Auditor indica los resultados con las observaciones de la auditoría que practicó a los estados financieros de la empresa .

El dictamen estándar contiene tres párrafos básicos que se describen a continuación:

- a) En el párrafo introductorio: Identifica los estados financieros auditados,
- b) En el párrafo del alcance: Describe la naturaleza de la auditoría, y
- c) En el párrafo de la opinión: Expresa la opinión.

3.8 ELEMENTOS BASICOS DEL DICTAMEN ESTANDAR DEL AUDITOR

Los aspectos a considerar por el Auditor en el dictamen estándar, son los siguientes:

- a) Un título que incluya la frase «contador Público y Auditor Independiente»,
- b) Las siguientes declaraciones:

- Que los estados financieros que se identifican en el dictamen fueron previamente auditados,
 - Que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía y que la responsabilidad del Contador Público y Auditor es expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en su auditoría,
 - Que la auditoría fue efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y
 - Que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que una auditoría sea planificada y realizada para obtener certeza razonable que los estados financieros no contienen errores importantes.
- c) Que la auditoría incluya:
- El examen, sobre una base selectiva de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros,
 - La evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración,
 - La evaluación de la presentación general de los estados financieros.
- d) Que el Auditor considere que su examen provee una base razonable para emitir su opinión,

}



|



e) Una opinión:

Que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la compañía, a la fecha del balance general, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el período terminado en esa fecha, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y

f) Nombre, firma y número de colegiado de Contador Público y Auditor responsable del trabajo; o, nombre de la firma de auditoría, nombre, firma y número de colegiado del Contador Público y Auditor responsable del trabajo y la fecha del dictamen de auditoría.

3.9 DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

INDEPENDIENTE

El siguiente ejemplo se refiere al dictamen estándar de auditoría de estados financieros que cubre sólo un año y realizado por un Auditor independiente:

He auditado el balance general adjunto de la Compañía X al 31 de diciembre de 19XX, y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo, por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad es

expresar una opinión sobre estos estados financieros, basado en mi auditoría. Efectué mi revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable que los estados financieros no contienen errores importantes.

Una auditoría incluye el examen sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros. Incluye también la evaluación de los principios de contabilidad y de las estimaciones importantes hechas por la Administración, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Considero que mi auditoría provee una base razonable para mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X al 31 de diciembre de 19XX, los resultados de sus operaciones y su flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Firma, nombre y número de colegiado.

Fecha.

3.10 CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE EL AUDITOR REQUIERE APARTARSE DEL DICTAMEN ESTANDAR

El Auditor puede expresar su opinión de conformidad con las circunstancias que se presentan, a continuación se describe los diferentes tipos de opinión de auditoría:

a. Opinión sin salvedad

En la opinión sin salvedad, el Auditor establece que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

b) Opinión con salvedad

El Auditor emite su opinión con salvedad cuando establece que, excepto por los efectos del (los) asunto (s) relacionado (s) con la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) Opinión adversa

El Auditor emite su opinión adversa cuando establece que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de su operación, ni el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

d) Abstención de opinión

En este dictamen, el Auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros, basado en las circunstancias de los resultados de la auditoría que practicó.

3.11 PARRAFOS EXPLICATIVOS EN EL DICTAMEN ESTANDAR DEL AUDITOR

Existen circunstancias que originan que el Auditor incluya un párrafo explicativo en el dictamen estándar sin afectar su opinión, ejemplo:

- a) Incertidumbre que se refieren a eventos futuros, y que los resultados no se pueden estimar razonablemente a la fecha del dictamen de auditoría.
- b) Duda de la capacidad de la entidad para continuar sus operaciones (negocio en marcha),

;

=====

|

=====

- c) Los principios de contabilidad no han sido aplicados uniformemente entre períodos,
- d) Circunstancias relacionadas con los dictámenes sobre estados financieros comparativos,
- e) En los estados financieros auditados, se incluye información materialmente inconsistente con la información que contienen dichos estados financieros, y
- f) La opinión del Auditor se basa en parte en el dictamen de otro Auditor.

CAPITULO IV

DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UNA BASE COMPRENSIVA DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

.1 INTRODUCCION

El dictamen sobre estados financieros, preparados de conformidad con una base comprensiva, distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, es el dictamen de auditoría que emite un Contador Público y Auditor Independiente, basado en estados financieros preparados sobre una base de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero; el cumplimiento de contratos, reglamentos relacionados con estados financieros, información financiera que se presenta en formularios o cédulas prescritas que requieren la presentación de los dictámenes del Contador Público y Auditor en formularios previamente prescritos se denominan DICTAMENES ESPECIALES.

.2 OBJETIVO DEL DICTAMEN ESPECIAL

El objetivo del Dictamen Especial es expresar la opinión del Contador Público y

Auditor derivado del examen que practicó a los estados financieros tomados en conjunto, por los elementos, cuentas o partidas, indicando la naturaleza del trabajo y utilizando para el efecto términos adecuados en su redacción, en virtud de que éstos difieren de los dictámenes ordinarios, por la base sobre la cual se elaboraron los estados financieros, siendo ésta una base de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Para comprender los Dictámenes Especiales, empezaremos por definir los siguientes conceptos:

4.3 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se presentan en la investigación del Capítulo Uno.

4.4 ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros son documentos elaborados sobre bases aceptadas de contabilidad, tienen como finalidad informar financieramente, sobre los recursos u obligaciones económicas en un período determinado de una entidad, se incluyen las notas de contabilidad que se adjuntan a los estados financieros.

Un estado financiero puede ser por ejemplo:

- El de una sociedad anónima,
- Un grupo consolidado de sociedades anónimas,
- Un grupo de compañías afiliadas,
- Una organización no lucrativa,
- Una entidad de gobierno,
- Una testamentaria o fideicomiso, una sociedad de personas,
- Una propiedad individual, o una persona individual.

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 cambios de la inversión de los propietarios,
- 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.

Es importante resaltar que los estados financieros que fueron elaborados sobre una base de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, no deben titularse: Balance General, Estados de Resultados o Estado de Flujo de Efectivo.

Los estados financieros elaborados sobre la base de efectivo, podrán titularse:

- Estados de Activo y Pasivo a Base de Efectivo,

- Estado de Ingresos de Efectivo Recibidos y Gastos Pagados, o

- Estado de Ingresos y Gastos a Base de Efectivo.

Estos estados financieros no presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de la Empresa.

4.5 BASE COMPRENSIVA DE CONTABILIDAD DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La base fundamental para la aplicación del juicio profesional del Contador Público y Auditor, requerida por su cliente en determinadas circunstancias, lo constituyen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, sin embargo, se presentan situaciones en las cuales el Contador Público y Auditor debe aplicar su juicio

profesional sobre una base comprensiva de contabilidad, distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Una base de contabilidad comprensiva utilizada por una entidad es cuando su objetivo sea cumplir con disposiciones o requerimientos específicos, por ejemplo:

- Una base que requiere normas de cumplimiento e información financiera de una dependencia reguladora del gobierno, es el Decreto No.1126 del Congreso de la República que faculta a la Contraloría General de la Nación como fiscalizadora de la Hacienda Pública y de la Ejecución del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación.

- Una base para presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta es la Ley Orgánica de la SAT, Dto.01-98 que faculta como fiscalizadora a la Superintendencia de Administración Tributaria.

- Una base de entradas y salidas de efectivo de contabilidad y modificaciones de la base de efectivo con suficiente respaldo, es la Ley de Bancos y la Resolución JM-782-93 de la Junta Monetaria, donde se reconoce expresamente las bases del sistema de contabilidad para las instituciones bancarias y faculta como entidad fiscalizadora a la Superintendencia de Bancos.

A continuación como ejemplo, la Resolución JM-782-93 de Junta Monetaria:

«RESOLUCION JM -782-93 DE LA JUNTA MONETARIA

Inserta en el Punto Cuarto del Acta 67-93, Correspondiente a la Sesión Celebrada por la Junta Monetaria del 12 noviembre de 1993.

PUNTO CUARTO: Propuesta a la Junta Monetaria para que reconozca expresamente las bases del sistema de contabilidad para las instituciones bancarias.

LA JUNTA MONETARIA

RESUELVE:

1. Reconocer que el sistema de contabilidad para las instituciones bancarias, cuya reglamentación corresponde a la Superintendencia de Bancos, es por partida doble en el que se deberán observar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y para los efectos del dictamen a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Bancos, se apliquen las Normas de Auditoría, emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, conforme lo estipulado por el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas.

2. Establecer como excepciones a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la reglamentación contable emitida por la Superintendencia de Bancos, las siguientes: a) Prevalezca como criterio de prudencia financiera, que los ingresos se registren como tales, hasta el momento en que sean efectivamente percibidos, de acuerdo con la excepción prevista en el inciso a) del principio contable de «Realización», definido en el Pronunciamiento sobre Contabilidad Financiera No.1, Principios Básicos emitido por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Se exceptúan los intereses devengados no percibidos sobre bonos emitidos o documentos expedidos por el Banco de Guatemala y valores de otros emisores que determine la Junta Monetaria cuyos fondos de amortización controle el Banco de Guatemala; y b) cualquier otra materia contemplada expresamente por las leyes bancarias y financieras.

3. Autorizar a la Secretaría de esta Junta para que comunique sin mas trámite la presente Resolución, la que entrará en vigencia el día de su publicación en el Diario Oficial.

Atentamente,

(Publicado en el Diario Oficial el 18 de noviembre de 1993)»

ANALISIS DE LA RESOLUCION JM-782-93 DE LA JUNTA MONETARIA

Obsérvese en el primer párrafo de la Resolución JM-782-93 de la Junta Monetaria, establece que el sistema de contabilidad para las instituciones bancarias, es por partida doble, indica además, que deben observarse los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Respecto al dictamen que estipula el artículo 97 de la Ley de Bancos, éste debe emitirse aplicando las Normas de Auditoría emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores y Auditores, conforme lo estipulado por el Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, establece como excepciones a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, basados en la reglamentación contable emitida por la Superintendencia de Bancos, las siguientes:

- 1. Los ingresos se registran como tales, hasta el momento en que sean efectivamente percibidos, lo que indica que dichos ingresos se registran por el Método de lo Percibido que exceptúa el inciso a) del Principio Contable de REALIZACION de los Principios Básicos emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores; es decir, que las operaciones por concepto de ingresos se consideran efectivos conforme se reciben los pagos.*
 - 2. Los ingresos por concepto de intereses devengados no percibidos sobre bonos emitidos.*
- Una base que utiliza un conjunto de criterios que tengan un respaldo sustancial como sería la base de contabilidad ajustada por niveles de precios, es el Acuerdo

9-86 de la Superintendencia de Bancos del 10 de diciembre de 1986 que regula a las compañías de seguros o aseguradoras. El Acuerdo 22-81 de la misma Superintendencia de Bancos del 11 de noviembre de 1981 que regula a las almacenadoras generales de depósitos.

- Una base fiscal o una base contable de efectivo o la de efectivo modificado utilizada por compañías pequeñas y practicantes individuales (Médicos, Abogados, Contadores etc.) es la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En síntesis, el Contador Público y Auditor observa todas las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en su examen sobre cualquier estado financiero independiente de la base utilizada para su elaboración. La principal diferencia de una base comprensiva de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en este caso es que los estados financieros no se elaboran con el fin de presentar la posición financiera, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, situación que deberá indicarse en el dictamen y ampliar la información con las notas a los estados financieros. Sin embargo, se cumple con la primera norma de información al indicar que los estados financieros se presentan razonablemente de conformidad con la base de contabilidad utilizada.

4.6 DICTAMENES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UNA BASE COMPRENSIVA DE CONTABILIDAD DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Habiendo hecho una exposición de los elementos básicos a considerar en la emisión del dictamen especial (numerales del 4.3 al 4.5 precedentes), a continuación se describe en su orden el contenido del dictamen sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, como resultado de la auditoría realizada, previamente planificada por el Contador Público y Auditor, que procede a aplicar su juicio profesional e informar de los resultados obtenidos, mediante la emisión de este dictamen, considerando especialmente el párrafo que indica que la base de presentación de los estados financieros, es una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, observando que el mismo incluya lo siguiente:

- a) Con el fin de que el Auditor manifieste, que al emitir su dictamen mantuvo una actitud imparcial, el dictamen se inicia con un título que incluya la frase: «Dictamen del Contador Público y Auditor Independiente» o «Dictamen de una Firma de Auditores Independientes» (No se requiere de un título en el dictamen si no existe independencia).

b) En el primer párrafo, el Auditor debe indicar que los estados financieros identificados fueron auditados y que éstos son responsabilidad de la Administración de la entidad. (Un documento que contenga el dictamen del Contador Público y Auditor puede incluir una declaración hecha por la administración respecto a su responsabilidad sobre la presentación de los estados financieros. No obstante, el dictamen del Contador Público y Auditor debe indicar que los estados financieros son responsabilidad de la administración, la declaración respecto a dicha responsabilidad no debe ser objeto de mayores detalles en el dictamen estándar del Contador Público y Auditor) y que el Contador Público y Auditor es responsable de expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en su auditoría.

c) En el segundo párrafo, el Auditor debe hacer énfasis de que la auditoría fue llevada a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el Contador Público y Auditor planifique y realice la auditoría para obtener certeza razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes. En el mismo párrafo indicar que la auditoría incluye:

1. Examen sobre una base selectiva y la evidencia que soporta los montos y revelaciones presentadas en los estados financieros.

2. Evaluación de los principios contables aplicados y las estimaciones importantes hechas por la administración.
3. Evaluación de la presentación general del estado financiero.

El Contador Público y Auditor considera que su auditoría provee una base razonable para la opinión que está expresando.

d) Un párrafo que indique:

1. La base de presentación de los estados financieros, referencia a la nota de los estados financieros y descripción de dicha base.
2. Que la base de la presentación es una base comprensiva distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

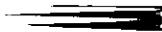
e) Un párrafo que exprese la opinión del Contador Público y Auditor respecto si los estados financieros están presentados razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, de conformidad con la base contable que se describe. Cuando el Contador Público y Auditor concluya de que los estados financieros no están presentados razonablemente sobre la base contable descrita o cuando exista una limitación en el alcance de la auditoría, entonces el Contador Público

y Auditor debe divulgar todas las razones sustantivas que le hayan hecho llegar a su conclusión en uno o varios párrafos explicativos (que preceden al párrafo de la opinión) del dictamen y debe incluir en el párrafo de la opinión un lenguaje adecuado que lo modifique, así como una referencia a dicho (s) párrafo(s) explicativos(s). De acuerdo a las circunstancias el Contador Público y Auditor puede concluir en la negación de la opinión.

- f) Cuando los estados financieros sean preparados de conformidad con las estipulaciones o requisitos de información financiera de una dependencia reguladora gubernamental debe agregarse un párrafo que restrinja la distribución del dictamen sólo para funcionarios de la entidad o para su presentación a la dependencia reguladora. Este párrafo restrictivo siempre es aplicable, aun cuando de acuerdo con las leyes o reglamentos, el dictamen del Contador Público y Auditor puede llegar a ser un asunto de interés público.
- g) Nombre, firma y número de colegiado del Contador Público y Auditor; o nombre de la firma de auditores, nombre y firma del colegiado, del Contador Público y Auditor responsable del trabajo.
- h) La fecha del dictamen de auditoría (en la que se terminó el trabajo de campo).

Obsérvese que el formato del dictamen sobre estados financieros elaborados

}



|



de conformidad con una base comprensiva de contabilidad, es idéntico al formato del dictamen estándar (ver numeral 3.8 del capítulo III), con la diferencia en el tercer párrafo, que hace mención a la base de presentación de los estados financieros y la descripción de dicha base, en este caso, la base de presentación es una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Seguidamente, el párrafo donde el Auditor expresa su opinión respecto a los estados financieros, indicando si éstos están presentados razonablemente en todos sus aspectos de conformidad con la base que se describe. En este párrafo el Contador debe describir las razones sustantivas si observa que los estados financieros no están presentados razonablemente sobre la base contable que se indica, así mismo si existe una limitación en el alcance de la auditoría.

Finalmente, el Auditor debe agregar un párrafo que limite la distribución del dictamen sólo para funcionarios de la empresa o para la dependencia reguladora, en caso de que los estados financieros fueron preparados de conformidad con estipulaciones o requisitos de información financiera de una dependencia reguladora gubernamental, independientemente de que el dictamen se considere un asunto de interés público.

Para concluir, el Auditor pone su nombre, firma y número de colegiado, así como la fecha que es cuando terminó el trabajo de campo.

4.7 EXPRESIONES APLICABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UNA BASE OBLIGATORIA O REGLAMENTARIA

El Contador Público y Auditor debe considerar si los estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, sobre los cuales debe emitir su dictamen no están debidamente titulados, entonces deberá divulgar las reservas que tengan al respecto, en un párrafo explicativo del dictamen y calificar su opinión, por ejemplo:

1. 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», y
2. Un estado financiero preparado de conformidad con una base obligatoria o reglamentaria puede ser denominado «Estado de Resultados», etc.

4.8 MODELOS DE DICTAMENES SOBRE ESTADOS FINANCIERO PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UNA BASE COMPRENSIVA DE CONTABILIDAD, DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Salvo que los estados financieros reúnan las condiciones de presentación de conformidad con una base Comprensiva de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, el Contador Público y Auditor deber utilizar la forma estándar del dictamen (ver numeral 3.8 del capítulo 3), modificada según el caso, debido a las desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, siendo para las opiniones siguientes:

- Opinión sin salvedad,
- Opinión con salvedad,
- Opinión adversa, y
- Abstención de opinión.

A continuación se presentan modelos de dictámenes sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva de contabilidad distinta a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados:

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

Dictamen 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 al 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 del colegiado del socio responsable del trabajo.

Fecha

En el ejemplo anterior del dictamen de Estados Financieros preparados de acuerdo, con una base prescrita por una dependencia reguladora y solo para ser presentada ante la misma, se observa su contenido según lo estipulado en el formato del dictamen estándar, como a continuación se describe:

- *El título que incluye la frase: «Dictamen de una firma de Auditores Independientes», para indicar que el Auditor mantuvo independencia mental en el transcurso de su ejercicio profesional, es decir, en la ejecución de la auditoría a los estados financieros de la empresa y en la emisión de su dictamen.*
- *En el primer párrafo, se indica cada uno de los estados financieros y la expresión: «hemos auditado», la indicación que dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y que la responsabilidad del Auditor es expresar su opinión sobre estos, basados en la auditoría que se les practicó.*
- *En el segundo párrafo, se indica que la auditoría se practicó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, que la auditoría fue previamente planificada y posteriormente realizada para obtener como resultado que los estados financieros no contienen errores importantes.*
- *En este mismo párrafo, se hace una breve descripción de lo que incluye la*

auditoría, de la siguiente manera:

- *Examen sobre una base selectiva de la evidencia de las cantidades y revelaciones realizadas en los estados financieros,*
- *Evaluación de los principios de contabilidad utilizados, y*
- *Evaluación general de los estados financieros.*

En el tercer párrafo se revela la base de presentación de los estados financieros indicando lo siguiente:

- *Que fueron preparados de conformidad con las prácticas contables prescritas o emitidas por la entidad reguladora, y*
- *Que la base de contabilidad, constituye una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.*

Este párrafo es el de mayor relevancia, toda vez que es donde se revela la base de presentación de los estados financieros, lo que constituye una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Este párrafo es el que diferencia al informe especial, que es el tema principal de la presente tesis.

- Finalmente, en el cuarto párrafo el Auditor emite su opinión, que de conformidad con este ejemplo, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera de la empresa, en consecuencia, este dictamen es un modelo del dictamen estándar por no revelar ninguna observación de importancia del resultado de la auditoría que se les practicó, lo que indica que es un dictamen limpio.

- Para concluir el dictamen, el Auditor pone su nombre, su firma y su número de colegiado y la fecha debe ser en la cual terminó el trabajo de campo.

Al final de la tesis en los anexos II y III, se exponen dos ejemplos reales, uno de una empresa aseguradora y la otra de una almacenadora con las razones sociales y los nombres de los profesionales modificados, donde se observa el caso de dictamen especial estándar que indican la base de presentación de los estados financieros, siendo ésta una base comprensiva de contabilidad prescrita por una dependencia reguladora (la Superintendencia de Bancos); los dictámenes son limpios por no revelar salvedades.

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

Dictamen 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 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 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 nuestra auditoría provee 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 a 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 del colegiado del socio responsable del trabajo.

Fecha

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

Dictamen de una firma de Auditores Independientes

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 nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría 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 nuestra auditoría provee 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

§

|

4.9 EXPLICACIONES ADICIONALES AL DICTAMEN ESPECIAL QUE NO AFECTAN LA OPINION SIN SALVEDADES DEL AUDITOR

Los casos en los cuales se requiere agregar una explicación adicional al dictamen especial del Auditor sin afectar su opinión sin salvedades, son los siguientes:

a) Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad

Cuando el Contador Público y Auditor, observa en su examen a los estados financieros de la entidad, falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad o en el método de su aplicación, por ejemplo: Ha habido un cambio en el método de cálculo de la depreciación en el período auditado; deberá agregar un párrafo explicativo en el dictamen (después del párrafo de la opinión), exponiendo la descripción del cambio y mencionarlo en nota a los estados financieros.

A continuación se observa un ejemplo:

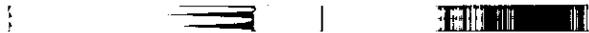
**ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE ACUERDO CON UNA
BASE PRESCRITA POR UNA DEPENDENCIA REGULADORA Y
SOLO PARA SER PRESENTADOS ANTE LA MISMA .**

(Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, cambio en el método de cálculo de la depreciación)

Dictamen de una firma de Auditores Independientes

Hemos auditado los estados financieros de activos, pasivos y superávit acumulado de la entidad ABC al 31 de diciembre de 19X3 y 19X2, y los estados de resultados y flujo de efectivo y de cambios en el superávit 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 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 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 nuestra auditoría provee 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, excepto por el cambio del método de cálculo de la depreciación en 19X3; como se menciona en la Nota X a los estados financieros adjuntos, 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 su flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base que se describe en la Nota X.

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

Fecha

Análisis:

En el ejemplo del dictamen de estados financieros preparados de acuerdo con una base prescrita por una dependencia reguladora y sólo para ser presentados ante la misma, (Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, cambio en el método de cálculo de la depreciación), el primero y segundo párrafos se redactan de la misma forma que el modelo del formato del dictamen estándar (ver numeral 3.7 del capítulo III).

El tercer párrafo lo redacta como el modelo del formato del dictamen sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados descrito en el inciso d) del numeral 4.6 de este capítulo, que es donde se indica la base de presentación de los estados financieros, su descripción y la explicación de que dicha base es distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, en este ejemplo, se dice que fueron preparados de conformidad con las prácticas contables prescritas por la entidad reguladora X, este párrafo constituye la diferencia y la especificación del dictamen especial.

El cuarto y último párrafo, es donde el Auditor redacta su opinión y en este ejemplo indica que excepto por el cambio del método del cálculo de la

depreciación en 19X3, los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera de la empresa de conformidad con la base contable que se indica.

b) Incertidumbre o eventos futuros

Después del resultado obtenido por el Contador Público y Auditor, del examen realizado a los estados financieros de una entidad, éste observa que los estados financieros se ven afectados por incertidumbres relacionadas con eventos futuros, cuyo resultado no sea susceptible de razonable estimación a la fecha del dictamen, deberá agregar un párrafo explicativo, después del párrafo de la opinión.

Si la incertidumbre que se observó en la auditoría es considerada por el Contador Público y Auditor de importancia relativa que afecten a los estados financieros, por ejemplo:

1. Información del cumplimiento de ciertas estipulaciones de un convenio de préstamo; es decir, que la entidad deba en fecha futura dentro del período siguiente al de la auditoría que se practicó, erogar sumas de importancia relativa por el cumplimiento de convenios de préstamos,

2. Información sobre la presentación de un rubro específico que se refiere a las operaciones de una entidad, tal como un rubro de regalías sobre la producción, especialmente si los estados financieros fueron presentados de conformidad con la base contable del efectivo, debido a que la incertidumbre si es importante en este caso, etc.

Para explicar los efectos de la incertidumbre o eventos futuros establecidos por el Auditor, es necesario indicarlo en un párrafo específico del dictamen; a continuación se expone un ejemplo:

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

(Incertidumbres o eventos futuros)

Dictamen 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 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 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 nuestra auditoría provee 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, excepto por lo que se menciona en la Nota X a los estados

financieros adjuntos, la Compañía ha sido demandada en un juicio por incumplimiento de algunos derechos de patentes y se le reclama por regalías y daños penales. La Compañía ha presentado la impugnación y las audiencias preliminares se encuentran en proceso, al momento no se puede determinar el resultado de este litigio, por lo que no se ha hecho alguna provisión en los estados financieros adjuntos, por cualquier pasivo que pueda resultar; en consecuencia, 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.

Análisis

En el ejemplo anterior del dictamen de estados financieros preparados de acuerdo con una base prescrita por una dependencia reguladora y sólo para ser presentada ante la misma, el Auditor explica la incertidumbre o evento futuro en el quinto párrafo de la opinión, indicando que excepto por la

demanda interpuesta ante la Compañía en un juicio por incumplimiento de algunos derechos de patentes y reclamo por regalías y daños penales, de lo cual la compañía ha presentado la impugnación respectiva y las audiencias preliminares se encuentran en proceso, al momento no se puede determinar el resultado del litigio, en consecuencia no se ha efectuado la provisión por cualquier pasivo que pueda resultar, los estados financieros mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, de conformidad con la base contable que es una base comprensiva distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Al final de la tesis en el Anexo I, se expone un ejemplo real de una empresa Bancaria con la razón social y los nombres de los profesionales modificados, donde se observa el caso de dictamen especial con explicaciones adicionales de incertidumbres o eventos futuros que no afectan la opinión sin salvedades del Auditor, además indica la base de presentación de los estados financieros, que es una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, prescrita por una dependencia reguladora (la Superintendencia de Bancos).

c) Incertidumbre sobre un negocio en marcha

Si el Contador Público y Auditor después de los análisis efectuados a los

estados financieros de una entidad auditada, observa que dicha entidad tiene incapacidad para continuar como un negocio en marcha, durante un período razonable de tiempo que no excede de un año después de la fecha del estado financiero, debe agregar un párrafo explicativo del dictamen, previendo claramente si dichas dudas substanciales son de importancia material; como consecuencia tendrá que expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa.

A continuación un ejemplo:

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

(Incertidumbre por incapacidad de continuar como un negocio en marcha)

Dictamen 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 nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que una auditoría sea planificada 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 nuestra auditoría 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.

Los estados financieros adjuntos, se han preparado considerando que la Compañía continuará como un negocio en marcha. Como se expresa en la Nota X a los

estados financieros, la Compañía ha sufrido pérdidas recurrentes en sus operaciones y tiene un déficit en su capital contable, lo que demuestra que existen importantes dudas con respecto a la habilidad de la Compañía para continuar como un negocio en marcha.

Los planes de la gerencia con respecto a este punto, se describen en la Nota X de los estados financieros.

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos mencionados en los párrafos precedentes, los estados financieros arriba mencionados no presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, los resultados de sus operaciones o su flujo de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

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

Fecha

Análisis

Obsérvese en el ejemplo anterior en el cuarto párrafo, el Auditor manifiesta la incertidumbre por incapacidad de la Empresa de continuar como un negocio

en marcha, por haber sufrido pérdidas recurrentes en sus operaciones y que a la vez tiene un déficit en su capital contable, este párrafo precede al párrafo de la opinión el cual indica que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la compañía de conformidad con la base contable, que es una base comprensiva distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El primero y segundo párrafos se redactan de la misma forma que el modelo del formato del dictamen estándar (ver numeral 3.7 del capítulo III).

En el tercer párrafo es donde el Auditor indica la base de presentación de los estados financieros.

d) Referencia al informe de otro Contador Público y Auditor

En ocasiones el Contador Público y Auditor se refiere al informe de otro Contador Público y Auditor como base parcial para emitir su opinión, de ser así deberá divulgar ese hecho en el párrafo de introducción del dictamen y deberá referirse al dictamen de los otros auditores al expresar su opinión.

En ocasiones, un Auditor anterior podría aceptar remitir su dictamen sobre estados financieros del período anterior a petición de un excliente. Antes

de su utilización o de enviarlos, debe considerar si el dictamen que se indica es apropiado, si las observaciones están vigentes o fueron resueltas; es decir, que debe analizarlo en todos sus aspectos para tener la certeza de que es útil a la fecha en la cual los está remitiendo. Si en caso el Auditor predecesor establece efectos significativos que afecten los estados financieros a los resultados de la auditoría corriente, deberá expresarlo para ser considerados por el Auditor sucesor en la auditoría que está practicando y en la emisión de su dictamen.

A continuación se presenta un ejemplo:

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

(Referencia al informe de otro Contador Público y Auditor)

Dictamen de Auditores Independientes XXZ

Hemos auditado el balance general adjunto de la Compañía X al 31 de diciembre de 19X2 y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo, por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros

son responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros, basados en nuestra auditoría. Los estados financieros de la Compañía X al 31 de diciembre de 19X1, fueron auditados por otros Auditores cuyo dictamen de fecha 27 de marzo de 19X2, contiene una opinión sin salvedades sobre esos estados.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas 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 nuestra auditoría provee 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 19X2 y 19X1 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.

Análisis:

En el caso anterior del dictamen con referencia al informe de otro Contador Público y Auditor, el Auditor sucesor debe indicar esta situación en el párrafo introductorio de su dictamen, los demás párrafos los redactará de acuerdo a los resultados y las observaciones que estableció en la auditoría que practicó a los estados financieros de su cliente, considerando además, el párrafo donde expresa la base de presentación de los indicados estados financieros, que es una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

e) *Estados Financieros Comparativos*

Cuando el Contador Público y Auditor, expresa una opinión sobre los estados financieros del período anterior, y si dicha opinión es diferente a la opinión que expresó en esa oportunidad, debe revelar todas las razones sustantivas para emitir su opinión diferente en un párrafo que preceda del párrafo de la opinión de su dictamen.

Ejemplo del dictamen de estados financieros comparativos:

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

(Dictamen de estados financieros comparativos)

Dictamen de Auditores independientes XXZ

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 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 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 nuestro dictamen de fecha 27 de marzo de 19X3, expresamos una opinión sobre que los estados financieros de 19X2 no presentaban razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones y flujo de efectivo de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, debido a que la Compañía registraba la propiedad, planta y equipo a valores de tasación y depreciaba dichos activos con base en estos valores. Como se describe en la Nota X, la Compañía ha cambiado el método de contabilización de estas partidas y reestructurado sus estados financieros de 19X2 de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Por tanto, nuestra opinión sobre los estados financieros de 19X2, como se presentan aquí, es diferente a la expresada en nuestro dictamen anterior.

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.

4.10 REVELACIONES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON OTRA BASE COMPRENSIVA DE CONTABILIDAD DISTINTA A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La opinión del Contador Público y Auditor Independiente, en la emisión de su dictamen debe considerar como base su juicio respecto a si los estados financieros, incluyendo sus notas, revelan información sobre asuntos que pudieran afectar su utilización, comprensión e interpretación, de conformidad con el párrafo que indica: «Presentan razonablemente de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados».

Básicamente, el Contador Público y Auditor debe aplicar el mismo criterio que aplica a estados financieros, que han sido preparados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en los estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva de contabilidad.

Las notas que acompañan a los estados financieros preparados con otra base comprensiva de contabilidad, deben incluir un resumen de políticas contables importantes que indiquen la base de presentación y describan la diferencia, comparados con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Además deben presentarse revelaciones informativas similares, cuando ambos estados



financieros, contengan asuntos que sean los mismos o similares; por ejemplo: Los estados financieros que se preparan con una base impositiva o una base contable modificada de efectivo, por lo general reflejan la depreciación, los pasivos a largo plazo y la inversión de los propietarios. De esta manera, las revelaciones informativas en dichos estados financieros sobre depreciación, pasivos a largo plazo y la inversión de los propietarios deben ser similares con las de los estados financieros que se preparan de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El Contador Público y Auditor también debe tomar en cuenta las divulgaciones relacionadas con asuntos que no se identifican en forma específica, en el formato de los estados financieros, tales como:

- a) Transacciones con partes relacionadas,
- b) Restricciones sobre activos y la inversión de los propietarios,
- c) Eventos subsecuentes, y
- d) Incertidumbres.

4.11 OTROS DICTAMENES ESPECIALES

Existen otros conceptos de dictámenes especiales, los cuales el Contador Público y Auditor pone en práctica según le sea requerido por su cliente. A continuación se describen los diferentes dictámenes especiales:

a) Opinión del Contador Público y Auditor Independiente sobre elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero.

Cuando a un Contador Público y Auditor Independiente se le solicita que exprese una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero, éstos pueden ser presentados en el dictamen o en un documento que acompañe al dictamen.

Los casos que se presentan son los siguientes:

- Arrendamientos,
- Regalías,
- Una participación en las utilidades,
- Una provisión para Impuesto sobre la Renta, etc.

Al expresar su opinión sobre los conceptos anteriores, el Contador Público y Auditor, debe planificar y ejecutar la auditoría para emitir su dictamen de conformidad con lo estipulado en el contrato; las normas de auditoría generalmente aceptadas son aplicables a estos casos.

Por otro lado, si los estados financieros están presentados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (requeridos por la norma del dictamen), los mismos proceden cuando los elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero pretenden ser presentados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cuando el Contador Público y Auditor expresa una opinión adversa o se abstiene de expresarla en un estado financiero, no debe expresar su opinión sobre los elementos, cuentas o renglones específicos contenidos en éste.

A continuación modelos de dictámenes sobre uno o más elementos, cuentas o renglones específicos en un estado financiero:

DICTAMEN RELACIONADO CON CUENTAS POR COBRAR

Dictamen del Contador Público y Auditor independiente XXZ

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 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 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.

- b) *Los estados financieros auditados y su relación con el cumplimiento de convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias.*

En ocasiones se presentan casos de entidades prestatarias, a las que se les solicita suministren estados financieros anuales auditados por un Contador Público y Auditor Independiente o un informe de cumplimiento por convenios contractuales, por ejemplo:

- Emisiones de bonos,

- Contratos de préstamos.

Por otro lado los prestamistas o fideicomisarios, solicitan que el Contador Público y Auditor, les dé seguridad de que el prestatario ha cumplido con algunas estipulaciones de los contratos.

El Contador Público y Auditor accederá a lo requerido considerando que previamente ha auditado los estados financieros y no procederá en caso ha emitido una opinión adversa o se ha abstenido de opinar sobre los estados financieros.

Para el efecto, el Contador Público y Auditor al emitir su dictamen sobre estos casos, debe cuantificar el grado de importancia con el fin de expresar su opinión relacionada con las presentaciones tomadas en cuenta; a continuación un ejemplo:

**DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
INDEPENDIENTE**

Dictámenes sobre cumplimiento con estipulaciones contractuales, emitido
en forma separada

Dictamen 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 dictamen 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, el 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 conocimiento sobre dicho incumplimiento.

El presente dictamen 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.

- c). *Presentaciones financieras para fines especiales con el objeto de cumplir con convenios contractuales o estipulaciones reglamentarias.*

Convenio contractual es un convenio entre el cliente y terceras personas distintas al auditor.

Los servicios del Contador Público y Auditor son requeridos para emitir su dictamen sobre estados financieros para fines especiales con el fin de darle cumplimiento a un convenio o estipulaciones reglamentarias.

Se presentan dos casos comunes:

- a) Los estados financieros no presentan los activos o pasivos, ingresos o gastos, aunque hayan sido elaborados con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otra base comprensiva de contabilidad, y
- b) Los estados financieros están preparados con una base contable prescrita en un convenio que no está de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados u otra base comprensiva de contabilidad.

**DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE
ACUERDO CON UN CONVENIO DE PRESTAMO**

(Estados financieros que no están preparados de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados)

Hemos auditado los estados para fines especiales de activos de la Compañía Sur al 31 de diciembre de 19x3 y 19x2, y los estados para fines especiales de ingresos y gastos y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

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

§

████████████████████

|

████████████████████

Los estados financieros para fines especiales, que se acompañan, fueron preparados con el propósito de cumplir con la sección 4 del convenio de préstamo entre el Banco y la Compañía Sur como se describe en la Nota X, y no pretende constituir una presentación de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados para fines especiales, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes los activos y pasivos de la Compañía Sur al 31 de diciembre de 19x3 y 19x2, y los ingresos, gastos y flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con la base contable que se describe en la Nota X.

El presente informe está destinado sólo para información y uso de la junta de accionistas y la gerencia tanto de la Compañía Sur como el Banco y no debe ser utilizado para otros fines.

CONCLUSIONES

1. En nuestro medio, las dependencias del sector público como el estado, las entidades autónomas, semiautónomas y descentralizadas, así como del sector privado, como personas individuales y jurídicas, requieren los servicios profesionales de contadores públicos y auditores.
2. El dictamen del contador público y auditor independiente, es el documento donde expresa su opinión profesional como resultado de la auditoría practicada a los estados financieros de una entidad, persona individual o jurídica.
3. Los estados financieros de una entidad determinada, contienen la información de su situación financiera; estos documentos son responsabilidad de la administración y son los medios sobre los cuales el contador público y auditor, emite su dictamen después de haber sido auditados. En su elaboración se deben considerar los principios de contabilidad generalmente aceptados o la base comprensiva de contabilidad, distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
4. Se entiende como base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, la base contable que la entidad utiliza para cumplir con las estipulaciones de información financiera; dicha base debe ser indicada en el dictamen del contador público y auditor originando así los dictámenes sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados. (Dictámenes Especiales).

RECOMENDACIONES

1. Es importante el conocimiento que se debe tener sobre el tema de los dictámenes sobre estados financieros preparados de conformidad con una base comprensiva distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a nivel profesional de Contadores Públicos y Auditores, así como personal docente, estudiantes de la contaduría pública y público usuario, toda vez que se ha observado mediante investigación realizada, el uso frecuente y utilidad de este dictamen en nuestro medio.
2. El Contador Público y Auditor debe considerar si los estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, sobre los cuales debe emitir su dictamen no están debidamente titulados, entonces se recomienda divulgar las reservas que tenga al respecto, en un párrafo explicativo del dictamen y calificar su opinión; por ejemplo, los estados financieros sobre la base de efectivo, un estado financiero preparado de conformidad con una base obligatoria o reglamentaria.
3. La base fundamental para la aplicación del juicio profesional del Contador Público y Auditor, requerida por su cliente en determinadas circunstancias, lo constituye los principios de contabilidad generalmente aceptados; sin embargo, se recomienda cuando se presentan situaciones en las cuales el Contador Público y Auditor, debe aplicar su juicio profesional distinto a los principios de contabilidad generalmente aceptados, debe ser sobre una base comprensiva de acuerdo a la

Norma 33, Dictámenes Especiales del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

4. Las dependencias del sector público, las entidades autónomas, semiautónomas y descentralizadas, las del sector privado como personas individuales y jurídicas que operan sus registros contables sobre una base comprensiva de contabilidad distinta a los principios de contabilidad generalmente aceptados, que requieran de los servicios profesionales de Contadores Públicos y Auditores para efectuar auditoría de estados financieros, ésta la debe realizar considerando la base comprensiva de contabilidad; en consecuencia, la emisión del dictamen debe ser sobre una base, de acuerdo a la Norma 33, Dictámenes Especiales del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

BIBLIOGRAFIA

1. American Institute of Certified Public Accountants. Declaraciones Sobre Normas de Auditoría No. 62-Statement on Auditing Standards. Informes Especiales, Abril, 1989, Expedido por el Consejo de Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), México D.F.
 2. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Normas de Auditoría No. 1, Reaplicación, febrero, 1992.
 3. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Dictamen Sobre Estados Financieros Auditados, Normas de Auditoría No. 10, Abril, 1989.
 4. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Normas de Auditoría Nos. 32-33, IV impresión, julio, 1996.
 5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Normas de Auditoría No. 2 Statement on Auditing Standards, Dictámenes Sobre Estados Financieros Auditados, 2a. edición, 1991, Editado en México.
 6. Kell, Walter G., Ziegler, Richard E. Boynton, William C., Auditoría Moderna, Compañía Editorial Continental, S. A. de S. V., México, la. Edición, en español de la 2a. en inglés, Enero, 1987.
-

7. Lecturas Académicas, Grupo No. 5, USAC, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría, Seminario del C.P.A., 1982.
8. Mullar Key, John F. Declaraciones Sobre Normas de Auditoría No. 1 Statement on Auditing Standards, Informes Especiales, Diciembre, 1970 Expedido por el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).
9. Oliva Orellana, Marco Antonio, Los Informes Especiales del Contador Público y Auditor, Tesis, Facultad de Ciencias Económicas, USAC, Octubre 1988.
10. Pineda Sandoval, Sergio L., Artículos de Nuestra Legislación Fiscal Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Revista No. 62 Guatemala junio, 1987.
11. Tellez-Trejo, Benjamín Rolando, El Dictamen en la Contaduría Pública, 3ª Edición, Julio, 1981, México, (s.e.).

He efectuado la auditoría del balance de situación adjunto de BANCO EL MUNDO, S. A. al 31 de diciembre de 1996 y de los estados de resultados, de patrimonio de los accionistas y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración del Banco. Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, en base en mi auditoría.

Efectué mi auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifique y realice la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de errores significativos. Una auditoría incluye, el examen en base a pruebas selectivas, de la evidencia que respalda los montos y las revelaciones presentadas en los estados financieros, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la administración. Incluye también la evaluación de la presentación en conjunto de los estados financieros. Considero que mi auditoría ofrece una base razonable para mi opinión.

Los estados financieros adjuntos han sido preparados observando las normas y prácticas contables contenidas en el Manual de Instrucciones Contables para Bancos y Sociedades Financieras de la Superintendencia de Bancos de Guatemala. Dichas normas contables difieren en ciertos aspectos con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera del BANCO DEL MUNDO, S.A. al 31 de diciembre de 1996, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las normas establecidas por la Superintendencia de Bancos de Guatemala.

Existen reclamos de impuestos adicionales derivados de las revisiones realizadas por la Superintendencia de Bancos. A la fecha de nuestro dictamen no es posible determinar el resultado final de estos reclamos por lo que en los estados financieros al y por el año terminado al 31 de diciembre de 1996, no se ha registrado ninguna provisión para cubrir posibles pagos de impuestos adicionales y recargos. El Banco ha manifestado su inconformidad en las audiencias que le han sido conferidas, presentando los argumentos y pruebas legales del caso.

Guatemala, 15 de enero de 1997

Licda. Gloria M. López de Martín
Contadora Pública y Auditora
Colegiada No. xxx

ANEXO No. II

Hemos efectuado la auditoría del balance general adjunto de **COMPANÍA DE SEGUROS EL FUTURO, S.A.** al 31 de diciembre de 1996 y de los estados de pérdidas y ganancias, de variaciones en el capital neto y de flujos de efectivo, por el ejercicio terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría.

Realizamos nuestra revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores significativos. Un auditoría incluye, el examen en base a pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y las revelaciones de los estados financieros, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas hechas por la Gerencia. Incluye también la evaluación de la presentación de los estados financieros en general. Consideramos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión. Las reservas técnicas y matemáticas corresponden a las cifras del estado de valuación de las mismas, certificado por el Contador Jorge Guzmán Registro No. xxx.

Los estados financieros adjuntos han sido preparados observando las normas y prácticas contables contenidas en el Manual de Instrucciones Contables para Compañías de Seguros de la Superintendencia de Bancos de Guatemala. Dichas normas contables difieren en ciertos aspectos con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de **COMPANÍA DE SEGUROS EL FUTURO, S.A.** al 31 de diciembre de 1996, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con las regulaciones contables emitidas por la Superintendencia de Bancos de la República de Guatemala y la legislación correspondiente.

Guatemala, 28 de febrero de 1997

Licda. Gloria M. López de Marín
Contadora Pública y Auditora
Colegiada No. xxx

Hemos auditado el balance general adjunto de ALMACENADORA EL ROBLE, S. A. al 31 de diciembre de 1996 y los correspondientes estados de resultados, de movimiento del capital contable y flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Almacenadora. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Estas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría de tal manera que podamos 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 respalda las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros, la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la Administración de la Almacenadora. Incluye también una evaluación de la presentación de los estados financieros en general. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para nuestra opinión.

Los estados financieros adjuntos han sido preparados observando las normas y prácticas contables contenidas en el Manual de Instrucciones Contables para Almacenes Generales de Depósito de la Superintendencia de Bancos de Guatemala. Dichas normas contables difieren en ciertos aspectos con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de la ALMACENADORA EL ROBLE, S. A. al 31 de diciembre de 1996, el resultado de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad regulados por las políticas y prácticas contables establecidas por la Superintendencia de Bancos de Guatemala.

Guatemala, 13 de enero de 1997

Licda. Gloria M. López de Marín
Contadora Pública y Auditora
Colegiada No. xxx

