

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“TIPOS DE OPINIONES EXPRESADAS EN EL DICTAMEN POR EL
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD ECONÓMICA”**

TESIS

PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

LUDVING GIOVANNI HERNÁNDEZ CRUZ

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, MAYO DE 2008

JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º	S.B. Roselyn Janette Salgado Ico
Vocal 5º	P.C. José Abraham González Lemus

PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE
ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

Matemática-Estadística	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
Contabilidad	Lic. Mynor Rene Suruy Contreras
Auditoría	Lic. Manuel Fernando Morales García

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente	Lic. Mario Danilo Espinoza Aquino
Examinador	Lic. Mibzar Amos Castañón Orozco
Examinador	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín

Ciudad de Guatemala 16 de octubre de 2,007

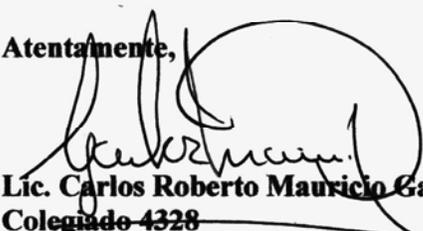
Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la providencia DIC.AUD.166-2006 emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui designado como asesor de tesis del alumno Ludving Giovanni Hernández Cruz, quien efectuó la investigación del punto de tesis titulado TIPOS DE OPINIONES EXPRESADAS EN EL DICTAMEN POR EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD ECONOMICA, el cual deberá presentar para poder someterse al examen de graduación profesional, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

El trabajo presentado por el alumno Hernández Cruz reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos y estimo que es buen aporte tanto para los estudiantes como para catedráticos interesados en conocer el tema en mención.

Atentamente,


Lic. Carlos Roberto Mauricio García
Colegiado 4328

Lic. Carlos Mauricio García
Contador Público y Auditor
Colegiado 4328



Lic. Carlos R. Mauricio García

Contador Público y Auditor, Colegiado No. 4328
48 Avenida "A" 3-37, Zona 11 Molino de las Flores I, Teléfono 2431 3887



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

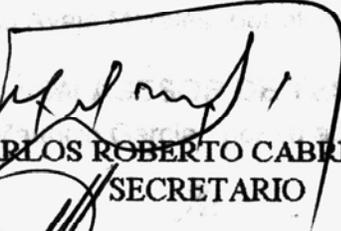
Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
DIEZ DE MARZO DE DOS MIL OCHO.**

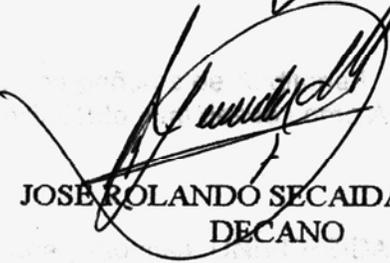
Con base en el Punto SEPTIMO, inciso 7.3 del Acta 5-2008 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 28 de febrero de 2008, se conoció el Acta AUDITORIA 259-2007 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 26 de noviembre de 2007 y el trabajo de Tesis denominado: "TIPOS DE OPINIONES EXPRESADAS EN EL DICTAMEN POR EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD ECONOMICA", que para su graduación profesional presentó el estudiante LUDVING GIOVANNI HERNANDEZ CRUZ autorizándose su impresión.

Atentamente,

"D Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Dedicatoria

A DIOS:

Ser supremo creador de todo cuanto existe, por iluminarme y hacer posible cumplir una meta más en mi vida.

A MI MADRE:

Florinda Cruz, por amarme con ternura y tomar mi mano para guiarme al escribir mis primeras letras.

A MI PADRE:

Alejandro Hernández, por aconsejarme e instruirme en el largo camino de la vida.

A MIS HERMANOS:

Kevin y Jefferson, en especial a ellos, para que se cumplan sus sueños y anhelos en la vida.

A MI FAMILIA:

Mis abuelos, tíos, primos y a todos en particular, que siempre me apoyan, con respeto.

A MIS AMIGOS:

Jessica León, Pablo Ajtun, Manuel de León, Álvaro Gonzáles, Carlos Cifuentes, Oziel Herrera, Abraham Gonzáles y a todos aquellos que son parte de mi vida, por su amistad incondicional en los buenos momentos y en los no muy buenos, gracias.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:

Universitarios, de diversificado, básicos, de primaria y a todos, que dentro de las aulas aprendimos y compartimos el saber.

A MI SUPERVISOR DE TESIS:

Lic. Francisco Ayala Morales, por el tiempo que invirtió.

A MI ASESOR DE TESIS:

Lic. Carlos Mauricio García, por su apoyo profesional.

A:

Los amigos y compañeros de Auditoría I, II y IV 2006 y Auditoría I, II, III y IV 2007, por confiar en mi conocimiento y mi deseo como Auxiliar de la Cátedra, que se cumplan sus metas.

A:

La tricentaria y gloriosa, UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, grande entre las grandes.

A:

Todos, sobre todo usted que me acompaña.

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I NORMAS DE CONTABILIDAD

1.1	Definición de Normas de Contabilidad	1
1.2	Organismos Contables	2
1.2.1	Internacionales	3
1.2.2	Nacionales	7
1.3	Importancia de las Normas de Contabilidad	10
1.4	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	12
1.5	Normas Internacionales de Contabilidad	17
1.6	Normas Internacionales de Información Financiera	18
1.7	Normativa Vigente	22

CAPÍTULO II NORMAS DE AUDITORÍA

2.1	Antecedentes Históricos	23
2.2	Órganos Reguladores	26
2.3	Definición de Normas de Auditoría	27
2.4	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	28
2.4.1	Definición	28
2.4.2	Importancia	28
2.4.3	Clasificación de las Normas de Auditoría	29
2.4.4	Norma de Auditoría No. 10 "Dictamen sobre Estados Financieros Auditados"	31
2.5	Normas Internacionales de Auditoría	36

2.5.1	NIA 700 (REVISADA), “El Dictamen del Auditor Independiente sobre un juego de estados financieros de propósito general”	37
2.5.2	NIA 701 “Modificaciones al Dictamen del Auditor Independiente”	40
2.5.3	NIA 710 “Comparativos”	46
2.6	Aplicación de Normas de Auditoría en Guatemala	51

CAPÍTULO III AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD ECONÓMICA

3.1	Entidad Económica	52
3.1.1	Clasificación	52
3.4	Estados Financieros	55
3.2.1	Contenido de los Estados Financieros	55
3.4	Definición de Auditoría de Estados Financieros	57
3.4	Objetivo de una Auditoría de Estados Financieros	59
3.4	Técnicas y Procedimientos de Auditoría	59
3.5.1	Técnicas de Auditoría	59
3.5.2	Procedimientos de Auditoría	63
3.4	Pruebas de Auditoría	64
3.6.1	Pruebas de cumplimiento o control	64
3.6.2	Pruebas sustantivas	65
3.4	Evidencia comprobatoria de Auditoría	68
3.4	Fases de la Auditoría	69
3.8.1	Planeación de la Auditoría	69
3.8.2	Ejecución de la Auditoría	74
3.8.3	Terminación de la Auditoría	75

CAPÍTULO IV
DICTAMEN Y OPINIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

4.1	Definición de Dictamen	79
4.2	Estructura del Dictamen	79
4.3	Opinión del Contador Público y Auditor	89
4.4	Tipos de Opinión	90
4.4.1	Opinión no calificada	90
4.4.2	Opinión calificada	91
4.4.3	Opinión adversa	93
4.4.4	Abstención de opinión	94
4.4.5	Opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto	95
4.5	La opinión del auditor en dictámenes con propósito especial	97
4.6	Circunstancias que modifican la opinión del dictamen	110
4.6.1	Limitación en el alcance	110
4.6.2	Desacuerdo sobre políticas contables o NIIF's	112
4.6.3	Incertidumbres	114
4.6.4	Capacidad para continuar como negocio en marcha	117
4.6.5	Falta de uniformidad	120
4.6.6	Cambios contables	121
4.6.7	Irregularidades	123
4.6.8	Actos ilegales	124
4.7	Importancia de la circunstancia que modifica la opinión del dictamen	125
4.8	Consideraciones de materialidad	129

CAPÍTULO V
CASO PRÁCTICO
TIPOS DE OPINIONES EXPRESADAS EN EL DICTAMEN POR EL
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS

5.1	Dictamen con opinión no calificada	132
5.2	Dictamen con opinión no calificada con párrafo de énfasis	152
5.3	Dictamen con opinión calificada	166
5.3.1	Desacuerdos sobre políticas contables o NIIF's	166
5.3.2	Limitación en el alcance	179
5.4	Dictamen con opinión adversa	193
5.5	Dictamen con abstención de opinión	209
	CONCLUSIONES	218
	RECOMENDACIONES	220
	BIBLIOGRAFÍA	222
	ANEXOS	224
	Anexo No. 1 Dictamen con opinión no calificada	
	Anexo No. 2 Dictamen con opinión no calificada con énfasis de asunto	
	Anexo No. 3 Dictamen con opinión calificada Desacuerdos en políticas contables o NIIF's	
	Anexo No. 4 Dictamen con opinión calificada Limitación en el alcance	
	Anexo No. 5 Dictamen con opinión adversa	
	Anexo No. 6 Dictamen con abstención de opinión	

INTRODUCCIÓN

La profesión de la Contaduría Pública y Auditoría ha variado con el transcurso de los años, desde tiempos remotos, al momento en que se desarrolló el comercio y con ello la necesidad de asegurar la fiabilidad de las operaciones registradas y que los importes fueran correctos, por personas independientes, con el propósito de detectar desfalcos o fraudes; luego, además de la detección de fraudes como objetivo principal, se buscaba la detección y prevención de errores; posteriormente debería ser la revisión de la posición financiera de una entidad; y en la actualidad, el auditor obtiene y evalúa evidencia suficiente y apropiada para expresar una opinión profesional, con base a normas de auditoría, sobre la razonabilidad de los estados financieros, preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera por una entidad económica.

El resultado de una auditoría de estados financieros es el dictamen, el cual contiene la opinión del Contador Público y Auditor, de acuerdo a su juicio y capacidad profesional.

La opinión que expresa el auditor, de acuerdo a las distintas circunstancias que se presentan en el desarrollo de una auditoría a una entidad económica, puede ser: no calificada, expresa que los estados financieros se presentan razonablemente; opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto, indica que los estados financieros se presentan razonablemente, pero existe la necesidad de proporcionar información adicional importante; opinión calificada, expresa que los estados financieros se presentan razonablemente excepto por ciertos asuntos; opinión adversa, establece que no se presentan razonablemente los estados financieros; o una abstención de opinión, cuando el auditor no expresa una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad.

La opinión del auditor también puede ser expresada cuando es contratado para emitir un dictamen con propósito especial, de acuerdo a la evidencia obtenida, con respecto a: un estado financiero preparado de conformidad con otra base comprensiva o integral de contabilidad; un sólo estado financiero, un componente, elemento, cuenta o renglón específico de un juego de estados financieros de propósito especial; el cumplimiento de convenios o con acuerdos contractuales, o estipulación reglamentaria, relacionadas con estados financieros auditados; en presentaciones financieras para cumplir con convenios o con acuerdos contractuales, o estipulación reglamentaria; así como en estados financieros resumidos o condensados.

Las distintas circunstancias que modifican el dictamen, que apartan al auditor de expresar una opinión no calificada, se encuentran: limitaciones en el alcance, desacuerdo sobre políticas contables o NIIF's, incertidumbres, las dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, la falta de uniformidad, los cambios contables, las irregularidades y los actos ilegales cometidos por el cliente, en cada circunstancia, de acuerdo a la evidencia obtenida en el desarrollo de la auditoría de estados financieros.

Para el desarrollo de la investigación se utilizó el método deductivo, que parte de los aspectos generales de auditoría a los aspectos específicos, el resultado de una auditoría de estados financieros, en el cual, el Contador Público y Auditor expresa una opinión. El trabajo de tesis es el resultado de una investigación de tipo documental.

Por lo anteriormente descrito, la tesis se estructuró en cinco capítulos, los cuales describen lo siguiente:

El primer capítulo, las normas de contabilidad como un marco de referencia de información financiera, desde sus antecedentes como principios de contabilidad y los organismos que los emiten, hasta las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF's, que establecen el reconocimiento, medición, presentación e información que revela las transacciones realizadas por una entidad económica.

En el segundo capítulo en forma resumida, las normas de auditoría, los antecedentes históricos, así como los organismos que emiten dichas normas, como directrices que ayudan al Contador Público y Auditor a cumplir con su responsabilidad profesional, al realizar una auditoría de estados financieros. Además, se presenta la normativa técnica vigente, Normas Internacionales de Auditoría, que hace alusión a la opinión que expresa el auditor.

En el tercer capítulo, los aspectos relacionados con una entidad que desarrolla una actividad económica, la cual prepara y presenta, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, estados financieros como un medio que proporciona información acerca de la situación, desempeño y cambios en la posición financiera de la entidad. También, se hace referencia al proceso y la metodología del examen que realiza el Contador Público y Auditor, para expresar una opinión sobre los estados financieros.

El cuarto capítulo, denominado DICTAMEN Y OPINIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR, explica la estructura del dictamen y cada uno de los elementos que lo integran de acuerdo a la Norma Internacional de Auditoría 700 (REVISADA), así como las diferencias sustanciales con la estructura del dictamen estándar que establece la Norma de Auditoría No. 10 emitida por el Comité del IGCPA. Asimismo, se establecen los tipos de opinión que puede expresar el auditor, de acuerdo a las distintas circunstancias que se presentan y

según la evidencia obtenida, en el desarrollo de una auditoría de estados financieros o en caso de expresar una opinión en un dictamen con propósito especial.

En el quinto capítulo, se presenta un caso práctico, al cual se adicionan las distintas circunstancias que con mayor frecuencia se presentan en la práctica profesional del Contador Público y Auditor, que permiten enumerar una a una las distintas opiniones que se expresan en el dictamen, al realizar una auditoría de estados financieros a una entidad económica.

Con base al contenido de la investigación realizada, se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se logró arribar.

Finalmente, se espera que este trabajo de investigación sea utilizado de guía para los estudiantes, así como de enriquecimiento para la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Se concluye citando a E. Kant *“El hombre no es más que lo que la educación hace de él”*.

CAPÍTULO I

NORMAS DE CONTABILIDAD

1.1 Definición de Normas de Contabilidad

Norma, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, es una “regla que se debe seguir o a que se deben de ajustar las conductas, tareas, actividades”. Una norma es, entonces, un conjunto de reglas que determinan lo que se debe hacer ante ciertas circunstancias.

Contabilidad es “una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información financiera expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objetivo de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad”. (17:1)

Como la contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información financiera, debe ser realizada por una persona que posea los conocimientos especiales y habilidades para elaborar y presentar los estados financieros de una entidad económica, con base en principios o normas contables, como marco de referencia, establecidos y de manera cronológica.

La definición señala, que la contabilidad es expresada en unidades monetarias a través de transacciones que realiza una entidad y de ciertos eventos económicos cuantificables que le afecten, refiriéndose a las operaciones que realiza y registra en los estados financieros expresados en la unidad monetaria del país en que esté establecida la entidad y que debe revelarse.

Además, la definición expresa que el objetivo de la contabilidad es facilitar a los diversos interesados información que les permita tomar decisiones, basados en la información financiera que proporciona la entidad, a través de los estados financieros.

La contabilidad es una actividad que se realiza, con base a un marco de referencia de información financiera, en las entidades económicas conforme a ciertas circunstancias y condiciones que ocurren en el curso de las operaciones habituales. Su fin es proporcionar información respecto a la actividad financiera de la entidad, permitiendo así la presentación de estados financieros, con el objetivo de ser útil en la toma de decisiones de los interesados.

Las normas, como un conjunto de reglas, aunadas a la contabilidad, son directrices que determinan cómo se debe realizar la práctica contable, para que la elaboración y presentación de información financiera, sea útil para los distintos usuarios.

En tal sentido, las normas de contabilidad, los principios, las políticas o prácticas contables, son métodos, reglas y procedimientos, como un marco de referencia de información financiera, adoptados por una entidad económica, como base para el cómputo de las operaciones en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

1.2 Organismos Contables

Las Normas de Contabilidad son emitidas por organismos profesionales de la contaduría a nivel internacional y nacional.

Los indicios sobre contabilidad datan de las primeras civilizaciones que surgieron sobre la tierra, en aquella época, los primitivos sistemas de escritura fueron utilizados para llevar a cabo el registro y control de las operaciones de la vida económica. El modo de llevar las anotaciones fue perfeccionándose y originó el progresivo desarrollo de reglas prácticas. Aparece entonces el método de partida doble, que establece las bases para la práctica comercial, el cuál no estaba sujeto a normas o principios que facilitaran la ejecución e interpretación, en tal sentido, se dio la necesidad de unificar o estandarizar la práctica contable, a través de organismos que buscaran su regulación, emitiendo Normas de Contabilidad.

Los primeros intentos para establecer normas de contabilidad fueron a través de la emisión de Principios de Contabilidad, como conjunto de políticas que utiliza una entidad en la elaboración y presentación de información financiera para la toma de decisiones.

De esta forma, los organismos contables que emiten Normas de Contabilidad, históricamente se pueden resumir de la siguiente forma:

1.2.1 Internacionales

Con la Revolución Industrial, inicia el liberalismo, la contabilidad comienza a tener modificaciones de fondo y forma, bajo el nombre de Principio de Contabilidad, en 1887 se funda la Asociación Americana de Contadores Públicos (American Association of Public Accountants AAPA), antes, en 1854 se crea el Instituto de Contadores Públicos de Escocia (The Institute of Chartered Accountants of Scotland), en 1880 el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales (The Institute of Chartered Accountants of England and Wales); organismos similares los constituyen Francia en 1881, Austria en 1885, Holanda en 1895 y Alemania en 1896.

“La Asociación Americana de Contadores Públicos (AAPA), en 1916 cambió su nombre a Instituto de Contadores Públicos, seguidamente en 1917 cambió a Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accountants AIA), y hasta 1957, cuando cambió a su nombre actual del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accountants AICPA)”. (26:1)

En los Estados Unidos de Norteamérica, en los años 20's, al finalizar un período de gran prosperidad, miles de inversionistas sufrieron pérdidas sobre valores que habían adquirido apoyándose en falsa información financiera, como reacción ante esta pérdida social y económica, se promulgó la Ley de Valores en 1933 y la Ley Reguladora de la Bolsa de Valores de 1934; la primera Ley con el objetivo de suministrar información financiera en relación con los valores ofrecidos en venta pública y prohibir las falsas declaraciones y otros actos fraudulentos en venta de valores. La segunda Ley fue emitida por la necesidad de instituir una dependencia permanente para administrar la Ley de Valores, así contar con información corriente sobre valores, estableciendo la Comisión de Valores y Cambio (Securities and Exchange Commission SEC) que influyó notablemente al desarrollo de los Principios de Contabilidad.

Con la creación de las Leyes mencionadas se hicieron esfuerzos intensos por parte del AICPA, para formar un comité especial en cooperación con la Bolsa de Valores, así emitir un folleto publicado en 1934, llamado “Auditorias de las Cuentas de las Sociedades”, que es reconocido como la primera contribución en el desarrollo de los principios de contabilidad. Dicho folleto establecía que los auditores manifestaran en sus informes, que éstos se presentaban de acuerdo a principios de contabilidad aceptados.

En 1938, el AICPA, emitió los Boletines de Investigación Contable (Accounting Research Bulletins ARB) y los Boletines de Terminología Contable (Accounting Terminology Bulletins, ATB), a través de su Comité de Procedimientos y Terminología Contables. Se emitieron 42 boletines, que en 1953 se modifican y resumen en el ARB-43, a partir de esa fecha se publican 5 boletines de opinión y 4 de terminología, hasta 1959 en que fueron sustituidos por los APB.

En 1949, se funda la Asociación Interamericana de Contabilidad (Interamerican Accounting Association IAA), con los objetivos principales de unir a los contadores del hemisferio americano, estableciendo una comunicación entre contadores públicos, así unificar la terminología contable y armonizar las prácticas contables.

En 1959, el AICPA, crea una Comisión de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board APB), que asume las responsabilidades del Comité de Procedimientos y Terminología Contables, que reordena el trabajo previo. Publica 31 opiniones y 4 declaraciones.

En 1972, se establece y desarrolla la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board FASB), como una comisión normativa independiente del AICPA con el objetivo de promulgar las Declaraciones Sobre Normas Financieras de Contabilidad (Financial Accounting Standards FAS), como Principios de Contabilidad.

En 1973, la FASB, logró gran incidencia en la profesión contable, además, fue la encargada de sustituir los Principios de Contabilidad (APB) por las Declaraciones Sobre Normas Financieras de Contabilidad (FAS).

El 29 de junio de 1973, se fundó en Australia el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee IASC), integrado por organizaciones profesionales de países como Estados Unidos, Francia, Japón, México, Irlanda, Alemania y otros varios, con el objetivo declarado de “elaborar y difundir, en aras del interés público, normas básicas que deban observarse para la presentación de cuentas y estados financieros auditados, así como impulsar su aceptación y respeto en todos los países del mundo”. (1:69)

En 1975, se publican las primeras Normas Internacionales de Contabilidad definitivas.

En 1977 se creó, en el curso del XI Congreso Internacional de Contabilidad, reunido en Munich, la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants IFAC), que se propone desarrollar y armonizar la profesión contable en el plano mundial, además, lograr la excelencia ética en el desarrollo de la profesión.

En el 2001, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), fue sustituido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board IASB), con sede en Londres, organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial. El Consejo IASB “decidió que todas las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por su organismo predecesor, continuarían siendo aplicables a menos y hasta que fueran requeridas”. (4:21)

En 2004, el Consejo IASB con el objetivo de actualizar las normas contables, publica nuevas normas designadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), vigentes a partir del 01 de enero de 2005, que adoptan el contenido de las NIC's e Interpretaciones existentes. Actualmente se han emitido siete NIIF.

“Los objetivos del IASB son:

- a) Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensible y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otro tipo de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- b) Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas; y
- c) Trabajar activamente con los emisores nacionales de normas para lograr la convergencia de las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad”. (4:26)

1.2.2 Nacionales

El Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, es una asociación gremial no lucrativa, que fue autorizada por el Consejo Superior de la Universidad de San Carlos de Guatemala (USAC), el 10 de julio de 1951. La Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, estipula que los colegios profesionales son los entes gremiales calificados para emitir normas para el ejercicio profesional.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), “es una institución de servicio, integrada por Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas Universidades del país, dedicada a promover la superación personal y profesional de sus asociados”. (27:1)

En el Artículo 1º, de los Estatutos del IGCPA, con fecha de febrero del 2006, establece que “Con el nombre del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, se constituye una asociación de carácter profesional, con personalidad jurídica propia, con fines no lucrativos, ajenas a actividades políticas o religiosas, que acoge en su seno a los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría.”

El IGCPA, de acuerdo a lo establecido en sus estatutos, “tiene como función primordial promover y promulgar prácticas adecuadas en la profesión contable y la actuación del Contador Público y Auditor”. (22:5)

“Que la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Profesionales de la Ciencias Económicas, con fecha 18 de febrero de 1993, aprobó la creación de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, para darle validez a los pronunciamientos emitidos sobre Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, para su observancia obligatoria por lo profesionales de la contaduría pública y fomentar su aplicación obligatoria en Guatemala”.(22:5)

La Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría fue creada “con el objeto de investigar, estudiar, definir y actualizar los principios de contabilidad de observancia en la República de Guatemala, así como definir normas de auditoría que deben ser observadas por los Contadores Públicos y Auditores en el ejercicio de la profesión”. (22:5)

El IGCPA, actuó en delegación del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, ya que este ente es el calificado para dictar normas para el ejercicio profesional de acuerdo a la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, y con resolución publicada en el Diario Oficial con fecha 4 de junio de 2001 y 16 de junio de 2002, se aprobaron las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's).

El IGCPA “ha definido una clara política de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y su armonización con las prácticas del medio, para fomentar la transparencia y claridad de la forma de presentar los estados financieros de las empresas”. (22:5)

“El Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, en Asamblea General Extraordinaria realizada el 2 de marzo de 2001 reconoce al Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA, el cual sustituye oficialmente a la Comisión mencionada y aprobó la normativa en la cual establece que debe interpretarse que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala son Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité IASC (en inglés International Accounting Standards Committee) y adoptadas por el IGCPA”. (22:5)

El objetivo del Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA, “es investigar, estudiar, interpretar y divulgar las Normas Internacionales de Contabilidad, que deberán ser de observancia obligatoria en la República de Guatemala, así como investigar, estudiar, interpretar y divulgar las Normas de Auditoría que deberán ser observadas por los Contadores Públicos y Auditores”. (22:5)

Además, el IGCPA es miembro patrocinador de la Asociación Interamericana de Contabilidad AIC (Interamerican Accounting Association IAA) y de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accounts IFAC).

1.3 Importancia de las Normas de Contabilidad

La contabilidad, a través de las normas contables que la sustentan, proporciona información financiera por medio de los estados financieros. Estos muestran los resultados de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les ha confiado. Para cumplir con este objetivo, los estados financieros proporcionan información acerca de los elementos siguientes de una entidad:

- a) Activos;
- b) Pasivos;
- c) Patrimonio neto;
- d) Ingresos y gastos, en los cuales se incluyen las pérdidas y ganancias,
- e) Flujos de efectivo, y
- f) Notas a los estados financieros.

Esta información proporciona reglas particulares, políticas, procedimientos contables, cambios en los mismos de un período a otro y eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad.

Los estados financieros constituyen una representación financiera de las transacciones llevadas a cabo por la entidad económica y suministran información acerca de la situación, desempeño y cambios financieros, que sea útil a los usuarios para la toma de decisiones económicas.

Entre tales usuarios se encuentran:

- a) **Inversionistas:** Son las personas suministradores de capital, necesitadas de información que les permita determinar si deben comprar, mantener o vender las participaciones colocadas en la entidad, a través de la información reflejada en los estados financieros.
- b) **Prestamistas:** Instituciones financieras proveedores de capital, que están interesadas en la información mostrada en los estados financieros que les permita determinar si sus préstamos, así como intereses de los mismos, serán pagados al vencimiento.
- c) **Proveedores comerciales y acreedores:** Los proveedores y acreedores, están interesados en la información que les permita determinar si lo que se les adeuda será pagado al vencimiento establecido.
- d) **Clientes:** Los clientes, originados por venta de mercaderías o servicios prestados están interesados en la información acerca de la continuidad de una entidad, por los compromisos a largo plazo, o dependen comercialmente de ella.
- e) **El gobierno y sus organismos públicos:** Interesados en la recaudación de los recursos y, por tanto, regular la actividad de las entidades al fijar políticas fiscales.
- f) **Público en general:** Una entidad contribuye al desarrollo de la economía de una sociedad, de tal manera, el público en general está interesado en la actividad que desarrolla. Los estados financieros ayudan al público proporcionando información acerca de la situación financiera.

La responsabilidad por la elaboración y presentación de los estados financieros corresponde a la administración de la entidad, y recae en el órgano de administración.

1.4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

La función primordial de la contabilidad es la de acumular y analizar datos sobre las operaciones y actividades financieras que realiza una entidad económica, que los presenta en forma de estados financieros, preparados de acuerdo a reglas o normas de aceptación general, como un marco de referencia de información financiera, conocidas como Principios de Contabilidad.

El IGCPA, define los Principios de Contabilidad como “conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación de la entidad económica, las bases de cómputo de las operaciones y la presentación de la información financiera por medio de los estados financieros”. (17:4)

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), pueden definirse como “los criterios metódicos adoptados por la generalidad de las empresas para efectuar el registro de los hechos contables, valorar activos, determinar los resultados y delimitar la forma y el contenido de los estados financieros”.(1:68)

Los PCGA son el conjunto de criterios, conocimientos teórico prácticos, utilizados para elaborar y presentar información financiera relevante y confiable, acerca de la situación financiera de una entidad económica.

El Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA, que sustituye a la anterior Comisión, consideró en el Pronunciamiento de Contabilidad Financiera No. 1 de observancia obligatoria, los siguientes principios básicos:

Entidad

“La información contable incluida en estados financieros debe identificarse con 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.”(17:5)

El concepto de entidad supone que un ente independiente, empresa o entidad, es una unidad con estructura y operaciones propias identificables, constituida por recursos humanos, naturales y de capital, que realiza una actividad económica que presenta su información contable en los estados financieros que reflejan los derechos y obligaciones adquiridas.

Negocio en Marcha

“Supone que una entidad tendrá operaciones en forma continuada a menos que exista clara evidencia de lo contrario.”(17:5)

Este principio supone que una entidad económica tiene expectativas de seguir operando en forma continua, por un tiempo indefinido a menos que exista evidencia de lo contrario.

Unidad Monetaria

“Las operaciones y eventos económicos se reflejan en la contabilidad expresados en la unidad monetaria del país en que esté establecida la entidad la unidad monetaria en que se expresan los estados financieros debe revelarse.”(17:5)

Las transacciones realizadas por una entidad económica se anotan en términos monetarios del país en donde se encuentra establecida, como única unidad de medida que se emplea para lograr la uniformidad de los datos financieros.

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 deben anticiparse las ventas, los ingresos y la utilidad. Todo el pasivo y las pérdidas conocidas deberán registrarse sin importar si se puede o no determinar su exactitud.” (17:5)

La actitud de conservatismo se expresa como no anticipar beneficios y proveer para todas las pérdidas conocidas, el debido registro.

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 a su forma.” (17:5)

En la contabilidad debe considerarse la importancia relativa de cualquier evento, procedimiento de contabilidad o cambio en algún procedimiento que afecte a los estados financieros para presentar su realidad financiera de acuerdo a su fondo antes que su forma.

Costo Histórico Original

“Las operaciones y eventos económicos se deben contabilizar según las cantidades de efectivos 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 estos principios no tienen el propósito de mostrar los valores actuales de los activos ni los valores a los que se pudieran realizar.” (17:5)

Las transacciones y eventos económicos que se cuantifican, se registran según el desembolso en el momento que se consideren realizados contablemente por una entidad.

Realización

“La contabilidad considera realizadas las operaciones y eventos económicos:

- a) Cuando se ha efectuado transacciones con otras entidades. A este respecto, un derecho se adquiere y una obligación surge cuando 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 transacciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto se puede cuantificar razonablemente en términos monetarios.” (17:5)

El principio de realización, constituye cuándo debe considerarse una situación en particular, efectuada en una transacción sujeta a medición o registro.

Período Contable

“Para efectos de informar sobre la situación financiera y los resultados de operaciones, debe dividirse la vida en períodos convencionales (normalmente de un año). Las operaciones y eventos económicos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, deben indicar claramente el período correspondiente.

De acuerdo con este principio, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron.” (17:6)

El resultado de las operaciones y la situación financiera de una entidad y sus efectos, se registran dentro de intervalos o períodos de tiempo, específicamente de un año.

Revelación 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 interpretarlos adecuadamente.” (17:6)

La información contable de una entidad es reflejada en los estados financieros, los cuales deben expresar con veracidad y razonabilidad la situación y los resultados de sus operaciones.

Importancia relativa

“En la contabilidad de transacciones y en la preparación de estados financieros, debe darse atención primordial a aquellos asuntos importantes susceptibles a 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.” (17:6)

El principio de importancia relativa, depende de las transacciones que integran los estados financieros de una entidad, según sea la naturaleza y se miden de acuerdo al impacto en los estados financieros.

Consistencia o Uniformidad

“Los métodos, procedimientos y políticas contables deben aplicarse de manera uniforme dentro de un mismo período contable, y a través de los períodos, para asegurar la comparabilidad de los datos. 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.” (17:6)

Para registrar las operaciones contables, se pueden utilizar varios métodos, procedimientos y políticas; las cuales deben utilizarse, año tras año, el mismo método en la elaboración de estados financieros de una entidad, para ser objeto de comparación y presentación.

En tal sentido, los PCGA, como un marco de referencia de información financiera, se refieren de manera fundamental a las reglas y procedimientos, prácticas, pronunciamientos, interpretaciones o normas emitidas por organismos contables profesionales, observados en la elaboración de estados financieros, de tal manera que una entidad cumpla con la obligación de proporcionar información contable.

1.5 Normas Internacionales de Contabilidad

Existen con frecuencia diferencias de forma y contenido entre las normas contables publicadas en la mayoría de los países, por tal motivo, el Consejo IASB (anteriormente Comité IASC), toma conocimiento de los proyectos y de las normas contables y, elabora las Normas Internacionales de Contabilidad NIC´s, buscando su aceptación generalizada. Uno de los objetivos del Comité IASC es el de armonizar, tanto como sea posible, la diversidad de normas y prácticas contables de los diferentes países.

Las NIC´s son regulaciones de calidad, que guían las prácticas contables apropiadas para cada circunstancia y observadas para la presentación de información a través de los estados financieros.

Dentro de las consideraciones generales que establecen las normas contables, la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, requiere que la información incluida en los estados financieros del ejercicio corriente o actual se presentará

de manera comparativa, respecto al ejercicio anterior, ello ayuda a los usuarios en la toma de decisiones económicas, evaluando tendencias en la información financiera.

Las NIC's no prevalecen sobre las regulaciones locales en la presentación de los estados financieros en cada país, salvo que se adopten y se consideren obligatorias.

De acuerdo a la publicación del Diario de Centro América, con fecha 4 de junio de 2001, enuncia que las Normas Internacionales de Contabilidad "conforman un compendio técnico y apropiado de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que están siendo utilizados en un número importante de países, como parte de la creación de herramientas que permiten reducir las diferencias en su aplicación en el ámbito mundial para corregir discrepancias en los sistemas de información y establecer un lenguaje contable común". (22:5)

Se entiende que para efectos técnicos contables, las Normas Internacionales de Contabilidad y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son sinónimos y que "todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el IGCPA quedarán derogados a partir del 1 de enero y 1 de julio de 2002, según corresponda". (22:6)

1.6 Normas Internacionales de Información Financiera

El Consejo IASB esta comprometido en emitir, para el interés público en general, un conjunto de normas de contabilidad, las cuales exigen transparencia y comparabilidad dentro de la información financiera contenida en los estados financieros para propósitos generales, de aplicación mundial, para beneficio de los usuarios.

Desde el inicio, en enero 2001, el Consejo IASB adoptó las normas emitidas por el anterior Comité IASC. Las normas publicadas por el Consejo IASB, como serie de pronunciamientos, se denomina Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's). Estas normas "incluyen las Normas Internacionales de Información Financiera, Interpretaciones IFRIC, Normas Internacionales de Contabilidad e Interpretaciones SIC". (4:9)

Las NIIF's se elaboran a escala internacional, en el que participan los profesionales contables y usuarios de los estados financieros, así como por organismos emisores de normas contables para lograr la convergencia o concordancia de las normas contables de todo el mundo.

Las NIIF's "establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósitos generales". (4:28)

Estas normas están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros de entidades que desarrollan actividades comerciales, individuales, financieras o similares organizadas en carácter de sociedad o forma jurídica. Además, organizaciones de seguros y otras entidades de cooperación mutua. Aunque las normas no están diseñadas para entidades sin ánimo de lucro, ni en la Administración Pública o Estatal, pueden encontrarlas apropiadas.

Las NIIF's son esenciales para la integración de los mercados internacionales, para la convergencia global de las normas de contabilidad y en el desarrollo de una infraestructura de información financiera, que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus interesados.

Además, las NIIF's proporcionarán información financiera de mayor calidad y transparencia, su cumplimiento efectivo garantiza la calidad del trabajo de los

auditores, en auditoría de estados financieros, cuyo trabajo es esencial para la credibilidad de la información financiera de la entidad.

Hasta la fecha existen 39 normas, emitidas por el Consejo IASB, 32 corresponden a las NIC's y 7 a las NIIF's, las cuales, al momento de aplicarse a una transacción comercial para reconocimiento, valoración y presentación en la contabilidad de las entidades, se fundamenta en la sustancia económica, más que en la forma legal.

Estas normas, adoptadas por los países, se aplicarán en los ejercicios anuales que inicien a partir del 1 de enero de 2005 y se enumeran, para dejar constancia de su existencia, a continuación:

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's)

- NIIF 1 Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera
- NIIF 2 Pagos Basados en Acciones
- NIIF 3 Combinación de Negocios
- NIIF 4 Contratos de Seguros
- NIIF 5 Activos no Corrientes mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas
- NIIF 6 Exploración y Evaluación de los Recursos Minerales
- NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's)

- NIC 1 Presentación de Estados Financieros
- NIC 2 Inventarios
- NIC 7 Estado de Flujo de Efectivo
- NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
- NIC 10 Hechos Ocurredos después de la Fecha del Balance
- NIC 11 Contratos de Construcción

- NIC 12 Impuestos a las Ganancias
- NIC 14 Información Financiera por Segmentos
- NIC 15 Información para Reflejar los Efectos en los Cambios en los Precios
- NIC 16 Inmovilizado Material
- NIC 17 Arrendamientos
- NIC 18 Ingresos Ordinarios
- NIC 19 Beneficio a Empleados
- NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales
- NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasa de Cambio de la Moneda Extranjera
- NIC 23 Costos por Intereses
- NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
- NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
- NIC 27 Estados Financieros Consolidados y Separados
- NIC 28 Inversiones en Empresas Asociadas
- NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
- NIC 30 Información a Revelar en los Estados Financieros de Bancos e Instituciones Financieras Similares
- NIC 31 Participación Negocios Conjuntos
- NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Relevar
- NIC 33 Ganancias por Acción
- NIC 34 Información Financiera Intermedia
- NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos
- NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes
- NIC 38 Activos Intangibles
- NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
- NIC 40 Propiedades de Inversión
- NIC 41 Agricultura

1.7 Normativa Vigente

En Guatemala, el Código de Comercio en el Artículo 368 establece que las entidades deben realizar sus registros contables por partida doble y con base en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, sin embargo, de acuerdo a publicación del 04 de junio de 2001 y luego 16 de julio de 2002 en el Diario Oficial, el IGCPA, como organismo encargado de emitir normas contables de aceptación general en Guatemala, estableció la aplicación de las NIC's, emitidas por el Comité IASC, en sustitución de los PCGA y deben ser de observancia obligatoria. Aunque en la realidad, algunas entidades registran sus operaciones contables con base a PCGA y otras con base a NIC's, lo cual depende esencialmente, de los requerimientos de presentar información financiera, nacional o internacionalmente.

Con el afán de mantener las normas de contabilidad, de reconocimiento internacional, actualizadas y, de acuerdo a la resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), que asumió la responsabilidad del Comité de Normas de Contabilidad del IGCPA, publicada el dieciocho de diciembre del año dos mil siete, resuelve adoptar el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's), emitidas por el Consejo IASB. Estas normas, NIIF's, entran en vigencia en Guatemala en la fecha que indican las mismas; sin embargo, para facilitar su aplicación y de acuerdo a dicha resolución, surten efecto optativo a partir del período anual que inicia el uno de enero de dos mil ocho y de manera obligatoria a partir de enero dos mil nueve.

Indudablemente, en la práctica, las entidades guatemaltecas deberán utilizar, para la elaboración y presentación de los estados financieros, las NIIF's como marco de referencia de información financiera, en sustitución de los PCGA.

CAPÍTULO II

NORMAS DE AUDITORÍA

2.1 Antecedentes Históricos

La evidencia de la existencia de la auditoría data de tiempos remotos, tal es el hecho de que los soberanos exigieran el control de sus cuentas por escribanos independientes, siendo estas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. Con el desarrollo del comercio, surge la necesidad de asegurar la fiabilidad de los registros mantenidos por empresas comerciales. La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862.

Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría se desarrolló en Inglaterra haciendo hincapié en la detección del fraude, y se introdujo en los Estados Unidos de Norteamérica hacia 1900, en donde, además de la detección de fraude como objetivo principal, se buscaba la detección y prevención de errores; sin embargo, en los años siguientes, se consideró que el objetivo primordial de la auditoría no podría ni debería ocuparse exclusivamente a la detección y prevención de fraude, debería ser la revisión de la posición financiera y los resultados de operación de una entidad económica, de manera que se pueda expresar una opinión profesional.

La auditoría consistía en un examen detallado de los datos relacionados con el balance, dedicada a comprobar las sumas y transacciones de operaciones, considerándose posteriormente que la verificación detallada llevaba demasiado tiempo y resultaba muy costosa. Además de no existir requisitos normativos para las auditorías, la profesión avanzó lentamente.

A medida que los procedimientos se fueron adaptando, las auditorías en Estados Unidos de Norteamérica se convertían en “Auditoría de prueba”, y los auditores

comenzaron a obtener evidencia externa como un medio de examinar las operaciones y a prestar más atención a la valuación del activo y pasivo. Estos acontecimientos ampliaron los objetivos de la auditoría más allá de la verificación de la exactitud de cuentas y detección de fraudes.

Los usuarios de los estados financieros prestaban atención al balance general como indicador fundamental de la situación de una entidad, por esa razón, los auditores se enfocaban en el balance general; en tal sentido, se emite el primer pronunciamiento en materia de auditoría, “memorando sobre auditoría de balance”, elaborado por el Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accountants AIA), actualmente AICPA, a solicitud de la Comisión Federal de Comercio (Federal Trade Commission) publicado en 1917 en forma de panfleto con el título “Contabilización Uniforme: Una Propuesta Tentativa emitida por el Federal Reserve Board”, en 1918 este panfleto fue remitido, cambiando el título a “Métodos Aprobados para la Preparación de Balances”, sin ningún cambio de la publicación de 1917. Este documento contenía una lista detallada de los pasos para desarrollar una auditoría.

En 1929, un comité especial del AICPA revisó el panfleto anterior, el cual fue modificado y publicado con el título “Verificación de Estados Financieros”. El pronunciamiento seguía destacando la auditoría de balance, explicaba detalladamente las cuentas del estado de resultados, también se refería a los procedimientos en la presentación del dictamen y hacía hincapié en la confianza de los controles internos de la entidad.

En 1936, el AICPA revisó nuevamente el folleto y lo publicó bajo el título “Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes”, reconociendo nuevamente la estandarización de procedimientos empleados a juicio del auditor.

En la época moderna, el establecimiento de normas de auditoría, dio comienzo en 1939, cuando el AICPA creó el Comité de Procedimientos de Auditoría para investigar los procedimientos de auditoría y otras cuestiones relativas, emitiendo 54 Declaraciones sobre Procedimientos de Auditoría (Statements on Auditing Procedure SAP).

La Comisión de Valores y Cambio (Securities and Exchange Commission SEC), estableció “la obligación de que se incluyera en el dictamen del auditor independiente, una declaración respecto al cumplimiento de normas de auditoría generalmente aceptadas, en relación con los estados financieros presentados a la comisión”. (5:185).

El Comité de Procedimientos de Auditoría del AICPA tomó a su cargo un estudio especial de las normas de auditoría (en distinción de los procedimientos de auditoría) y publicó en 1947 el folleto “Declaración Tentativa de Normas de Auditoría—su Alcance y la Significación de su Aceptación General”.

En 1948, los miembros del AICPA aprobaron y adoptaron las declaraciones de normas de auditoría contenidas en dicho folleto, 10 pronunciamientos llamados Normas de Auditoría. Tres de las normas se refieren a las cualidades personales que debe poseer el auditor, tres se refieren a la forma en que el auditor debe practicar la auditoría y cuatro al formato y contenido del dictamen del auditor.

En 1954, el folleto “Declaración Tentativa de Normas de Auditoría—su Alcance y la Significación de su Aceptación General” de 1947, fue sustituido por el folleto titulado “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas-su Importancia y Alcance”, que se emitió como un informe especial.

En 1972, el Comité de Procedimientos de Auditoría fue sustituido por el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría, y en 1978 éste, por el Consejo de Normas de

Auditoría a quien le corresponde ahora promulgar las normas y procedimientos de auditoría que deben observar los miembros del AICPA. Los pronunciamientos del Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría y del Consejo de Normas de Auditoría se les llama Declaraciones Sobre Normas de Auditoría (Statements on Auditing Standards SAS), que tienen por objeto definir la naturaleza y alcance de las responsabilidades de los auditores y ofrece directrices para realizar sus tareas. En algún tiempo fueron consideradas supletorias por otros países, a las normas nacionales. Las declaraciones se emiten desde 1972 y continúan vigentes en Estados Unidos de Norteamérica.

Todas las declaraciones emitidas por los tres comités anteriores son, técnicamente, ampliaciones e interpretaciones de las 10 normas de auditoría originales que se les llaman colectivamente Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA's).

2.2 Órganos Reguladores

Existen organismos que tienen la autoridad de emitir normas o reglas que deben seguir todos los auditores que ejerzan la profesión; el AICPA, tiene esta autoridad a través del Consejo sobre Normas de Auditoría, que es el encargado de emitir los pronunciamientos sobre asuntos de auditoría, las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) de observancia obligatoria en Estados Unidos, que son interpretaciones de las 10 normas de auditoría o Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Además, con el propósito de ayudar al desarrollo de la profesión contable mundialmente y para armonizar las Normas de Auditoría, el 7 de octubre de 1977 se fundó la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants IFAC). En 1978 el Consejo de la Federación, estableció un Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (International Auditing Practices Committee IAPC) para desarrollar y emitir normas sobre las

prácticas de auditoría generalmente aceptadas, servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los informes de auditoría, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's).

En el 2002 se reemplaza el Comité IAPC, por el Consejo de Normas Internacional Auditoría y para Atestiguar (IAASB), encargado de emitir actualmente las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's).

En el caso de Guatemala, las Declaraciones sobre Normas de Auditoría son adaptadas a las condiciones del medio, correspondiendo el estudio a la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, actualmente Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA, encargado de emitir las Normas de Auditoría de observancia a nivel nacional.

2.3 Definición de Normas de Auditoría

Una Norma, como se mostró en el Capítulo I de esta tesis, es una regla de conducta que determina cómo se debe seguir ciertas actividades. Aplicado a la auditoría, las Normas de Auditoría son reglas generales que ayudan y guían a los auditores a cumplir con sus responsabilidades profesionales, al realizar una auditoría de estados financieros a una entidad económica.

“Las Normas de Auditoría son directrices generales que ayudan a los auditores a cumplir con sus responsabilidades profesionales en la auditoría de Estados Financieros”. (25:19)

Las Normas de Auditoría son reglas que garantizan la calidad de la actuación y responsabilidad del auditor, en el proceso de una auditoría. Las Normas de Auditoría deben proporcionar una orientación clara para el desarrollo del trabajo que los clientes, usuarios y público en general esperan del auditor.

2.4 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

2.4.1 Definición

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA´s), son el compendio de interpretaciones de las 10 normas de auditoría originales, a manera de principios fundamentales de auditoría, como medidas de un nivel aceptable de la actividad profesional de los Contadores Públicos.

Las NAGA´s, fueron elaboradas y adaptadas por los miembros del AICPA en 1948 en Estados Unidos de Norteamérica, en Guatemala son adaptadas a través de la Comisión de Normas de Auditoría del IGCPA, actualmente Comité de Normas de Auditoría, aprobadas desde el 19 de septiembre de 1975.

2.4.2 Importancia

Las NAGA´s son normas técnicas orientadas para realizar una auditoría de estados financieros y garantizar una calidad mínima en la actuación de la profesión del Contador Público y Auditor, de ahí su importancia.

El objetivo del auditor es conocer lo que examina, con el detalle y la profundidad suficiente para expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad; por tal razón, deben de contar con directrices que no liberan a los auditores de su responsabilidad, mediante el establecimiento de reglas detalladas para llevar a cabo una auditoría.

No obstante, estas normas deben ser definidas y expresadas cuidadosamente a fin de proporcionar a quienes ejercen la profesión la orientación más clara posible, para establecer el nivel mínimo de calidad que los clientes y público en general, que esperan del Contador Público y Auditor.

2.4.3 Clasificación de las Normas de Auditoría

Las 10 Normas de Auditoría originales emitidas por el AICPA, están contenidas en la Norma de Auditoría No.1 emitida por la comisión del IGCPA, las cuales se clasifican en personales, relativas a la ejecución del trabajo y normas del dictamen, que se ilustran a continuación:

Normas Personales

Las Normas Personales, son características personales que todo profesional de la Contaduría Pública y Auditoría debe poseer para desarrollarse como tal. Estas normas deben estar claramente definidas, a efecto de lograr en forma técnica su aplicación.

1. El auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada.
2. Deberá observar diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la elaboración del informe.
3. Deberá adoptar una actitud independiente.

Normas de Ejecución del Trabajo

Estas normas, van dirigidas a lograr que el profesional reúna suficientes elementos de juicio que le permitan evidenciar en los papeles de trabajo, todas las situaciones encontradas durante una auditoría de acuerdo a los procedimientos necesarios, que le sirvan de base para elaborar el informe.

1. El auditor debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura de control interno, para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
2. Deberá hacer una oportuna planeación del trabajo y ejercer una adecuada supervisión de los auxiliares de auditoría.
3. Deberá obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente

Normas del Dictamen

Las normas del dictamen están orientadas a justificar que la opinión del auditor, esté conforme a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y en los hallazgos de auditoría.

1. El dictamen debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. El dictamen debe identificar aquellas circunstancias en las que los principios de contabilidad no han sido observados en el período sujeto a revisión de manera consistente con el período anterior, incluyendo un párrafo explicativo en su dictamen.
3. Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que en el dictamen se indique lo contrario.
4. El dictamen debe contener ya sea 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 global no puede ser expresada, se debe establecer las razones para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor esté asociado con los estados financieros, el dictamen debe contener una explicación clara de la índole de la auditoría y del grado de responsabilidad del auditor.

2.4.4 Norma de Auditoría No. 10 “Dictamen sobre Estados Financieros Auditados”

La Norma No. 10 “Dictamen Sobre Estados Financieros Auditados” del IGCPA, vigente en Guatemala, es aplicable para dictámenes emitidos o reemitidos por el Contador Público y Auditor a partir del 1 de julio de 1989. La aplicación anterior de los lineamientos de esta norma está permitida. Esta norma reemplaza la sección de la Norma de Auditoría No.1 “Normas del dictamen” y sustituye la Norma de Auditoría No. 7 “Opinión del Auditor” emitidas por el mismo Instituto.

Esta norma establece un formato para el dictamen, como documento que contiene la opinión del auditor, con base a un examen de estados financieros básicos, desarrollado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas vigentes a la fecha en que el examen se realiza.

Esta norma describe el dictamen estándar, los diferentes tipos de dictámenes que puede emitir un auditor y las circunstancias que ameritan a cada uno de ellos. Además, justifica que la opinión del auditor es resultado de su auditoría, con la aplicación de normas de auditoría generalmente aceptadas y en los hallazgos de auditoría. También, incluye las cuatro normas relativas al dictamen, descritas en el numeral 2.4.3 Clasificación de las Normas de Auditoría, Normas del Dictamen.

El dictamen del auditor es emitido en relación con los estados financieros básicos de la entidad; balance general, estado de resultados, estado de utilidades retenidas y estado de flujo de efectivo. Además, para efectos de esta norma, considera como auditor, al profesional universitario con el título de Contador Público y Auditor colegiado, que ejerce en forma individual o asociado con otros colegas en una firma de auditoría y emite una opinión, que refiere si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de una entidad, en un documento denominado Informe que contiene, el dictamen con la

opinión del profesional, los estados financieros básicos y las notas a los mismos, de la entidad. El Informe Largo se considera, si además del dictamen del auditor, los estados financieros básicos y notas a los mismos, contiene información complementaria, como estadística de ventas, análisis financieros sobre las operaciones de la entidad, razones financieras, ejecución presupuestaria o anexos de gastos para mayor detalle.

Esta norma presenta formatos para el dictamen estándar del auditor, así como para tratar sobre las circunstancias en las que el auditor puede requerir apartarse del dictamen estándar y establecer el tipo de opinión que puede expresar, de acuerdo a cada una de las circunstancias que se presentan.

Dictamen estándar del auditor

El dictamen estándar, que contiene la opinión del auditor, establece que los estados financieros presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de una entidad, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo, de conformidad con principios o prácticas relevantes de contabilidad con base en su juicio, respecto a sí:

- a) Los principios de contabilidad seleccionados y aplicados tienen aceptación general.
- b) Los principios de contabilidad son los apropiados en las circunstancias.
- c) Los estados financieros, incluyendo sus notas relativas, proporcionan información sobre aspectos que pudieran afectar su uso, entendimiento y su interpretación.
- d) La información presentada en los estados financieros está clasificada y resumida en forma razonable.

- e) Los estados financieros reflejan los eventos y transacciones fundamentales que presentan la situación financiera, el resultado de las operaciones y el flujo de efectivo dentro de un rango de límites razonables y prácticos.
- f) El concepto de importancia relativa está implícito en el juicio del auditor, que involucra tanto las apreciaciones cualitativas como cuantitativas.

Se expresa la razonabilidad de los estados financieros solamente cuando el auditor se ha formado una opinión en base a la auditoría desarrollada, de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas. El término de razonabilidad, comprende la propiedad que poseen los estados financieros de presentar información adecuada, de acuerdo con el marco de Normas o Principios de Contabilidad, acompañada de la opinión del auditor.

Párrafo explicativo en el dictamen estándar del auditor

Esta norma establece, que en ciertas circunstancias se puede requerir que el auditor incluya un párrafo explicativo antes del párrafo de opinión del dictamen estándar sin que afecte su opinión. Estas circunstancias se presentan cuando:

- a) Los estados financieros están afectados por incertidumbres relativas a eventos futuros, cuyos resultados no son susceptibles de estimar razonablemente a la fecha del dictamen de auditoría.
- b) Existe una fuerte duda sobre la capacidad de la entidad para continuar sus operaciones.
- c) Ha ocurrido un cambio importante entre períodos en los principios de contabilidad o en el método de su aplicación.

En circunstancias que el auditor exprese una opinión distinta de una estándar, debe incluir en el dictamen, en un párrafo explicativo antes de la opinión, una descripción de tales razones.

Párrafo de énfasis en un asunto en el dictamen estándar del auditor

De acuerdo a las circunstancias que se presenten, “el auditor puede desear enfatizar algún asunto relacionado con los estados financieros sin expresar salvedad en su opinión”. (13:49)

Bajo ciertas circunstancias, el auditor considera apropiado agregar aclaraciones o enfatizar asuntos particulares al emitir un dictamen estándar, sin tener un efecto sobre el párrafo de opinión, no como requisito, sencillamente a discreción del auditor. Este párrafo sigue al párrafo de opinión y se puede requerir en circunstancias tales como “enfatizar que la entidad es componente de una gran empresa o que ha tenido transacciones de importancia con partes relacionadas; o puede desear enfatizar algún evento inusual. Fases como “*con respecto a la explicación precedente*” no deben ser utilizadas en el párrafo de la opinión”. (13:49)

Un párrafo de énfasis en un asunto no se utiliza para describir detalles sobre el resultado del proceso de la auditoría, la aplicación de procedimientos particulares o de una restricción existente el alcance; dicha inclusión establece simplemente, llamar la atención a los estados financieros ante una situación significativa, como las descritas en el párrafo anterior.

Opiniones que se apartan del dictamen estándar del auditor

Esta Norma de Auditoría No. 10, también establece las situaciones que ocasionan al auditor apartarse del dictamen estándar que contiene una opinión limpia, para expresar una opinión con salvedades, opinión adversa o una abstención de opinión, con base a la auditoría realizada de acuerdo a normas de auditoría y las circunstancias que se presentan. Estas opiniones se desarrollan en el Capítulo IV de esta tesis.

Otras consideraciones sobre el dictamen

Dictamen presentado sobre estados financieros comparativos

Al realizar una auditoría de estados financieros, de acuerdo con normas de auditoría, el auditor expresa una opinión relacionada con los estados financieros tomados en conjunto del período corriente, sin embargo también puede considerar los estados financieros del período anterior, el cual se presentará de forma comparativa como lo requieren el marco de referencia de información financiera relevante.

El dictamen sobre estados financieros comparativos incluye a los estados financieros presentados individualmente, consecuentemente el auditor puede incluir un párrafo explicativo o expresar una opinión con salvedad, adversa o abstenerse de opinar respecto a uno o más estados financieros de un período, mientras puede expresar una opinión diferente para los otros estados financieros. Por ejemplo, el auditor puede emitir un dictamen con opinión limpia sobre el período anterior y una opinión con salvedades sobre los estados financieros del período corriente; también, puede expresar una opinión con salvedades, adversa o abstenerse de opinar sobre los estados financieros del período anterior y expresar una opinión limpia sobre los estados financieros del período corriente, todo ello depende de las circunstancias que se presentan.

Dictamen no presentado del período anterior

Si los estados financieros del período anterior han sido auditados y no se presenta el dictamen en el período actual, el auditor debe indicar en el párrafo introductorio del dictamen que los estados financieros fueron auditados por otro auditor, la fecha del dictamen, el tipo de opinión y, si la opinión del período anterior fue distinta a una opinión limpia, se debe describir las razones de la modificación.

2.5 Normas Internacionales de Auditoría

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y para Atestiguar (IAASB), consejo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

El Consejo IAASB, es del conocimiento que las normas de auditoría nacionales o locales publicadas en cada país, difieren en forma y contenido, por lo tanto, toma conocimiento de tales documentos y diferencias, y emiten las NIA's, con la pretensión de que sean aceptadas internacionalmente.

Las NIA's, contienen los principios básicos y procedimientos esenciales para unificar los criterios y prácticas de la profesión y, deberán ser aplicadas en auditorías de estados financieros. La emisión de las normas mejorará el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría en todo el mundo. Además, necesitan ser aplicadas sólo a asuntos sustanciales o de importancia relativa.

Dentro de cada país, las reglamentaciones locales rigen las prácticas seguidas en la auditoría de estados financieros. Tales reglamentaciones son declaraciones emitidas por los organismos profesionales o de reglamentación en cada uno de los países en cuestión.

Las NIA's, no prevalecen sobre las regulaciones locales que gobiernan la auditoría de información financiera en un país particular, salvo que sean observadas obligatoriamente. Al grado en que las NIA's concuerden con las regulaciones locales sobre un asunto particular, la auditoría de la información financiera en ese país de acuerdo a las regulaciones locales concordará automáticamente con la NIA relativa a ese asunto.

2.5.1 NIA 700 (REVISADA), “El Dictamen del Auditor Independiente sobre un juego de estados financieros de propósito general”

Esta Norma Internacional de Auditoría es aplicable para dictámenes fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006. La cual establece las circunstancias en donde el auditor expresa una opinión no calificada, análoga de una opinión limpia, estándar o sin salvedades sobre un juego completo de estados financieros, en la cual no es necesaria ninguna modificación al dictamen.

En situaciones que el dictamen incluye circunstancias que apartan al auditor de expresar una opinión no calificada y la modifique, para expresar una opinión con énfasis de asunto, una opinión calificada, adversa o abstención, se describe en el numeral 2.5.2 NIA 701 “Modificaciones al Dictamen del Auditor Independiente” de esta tesis, el cual establece los lineamientos a considerar sobre las modificaciones.

El propósito de esta NIA 700 (REVISADA) “es establecer, normas y proporcionar lineamientos sobre el dictamen del auditor independiente, emitido como resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñados para lograr una presentación razonable”. (5:532)

De acuerdo a la NIA 200 “Objetivos y Principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros”, describen que los estados financieros de propósito general son “los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios”. (5:122)

Dictamen del auditor sobre estados financieros

El dictamen deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros de propósito general, preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable, que declara si *“expresan un punto de vista razonable y verdadero”* o si *“están presentados razonablemente, respecto a todo lo importante”*, frases consideradas equivalentes.

Marco de referencia de información financiera aplicable

El juicio del auditor respecto de si los estados financieros están presentados razonablemente, se hace con base al marco de referencia de información financiera adoptado por la administración de la entidad.

El marco de referencia, según declara la NIA 200, incorpora suficientes principios que sirven de base para desarrollar y aplicar las políticas contables, que sean consistentes en las transacciones que realiza una entidad. Este marco de referencia, no es más que, las NIC´s-NIIF´s promulgadas por el Comité del IASB o los Principios de Contabilidad promulgados por organismos particulares que emiten normas en los distintos países.

Formación de una opinión sobre los estados financieros

El auditor evalúa, si con base a la evidencia obtenida, suficiente y apropiada, existe una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.

Formarse una opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, implica evaluar si los estados financieros se han preparado y presentado considerando:

- Las políticas contables son consistentes y apropiadas.

- Las estimaciones contables son razonables.
- La información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y entendible.
- Evaluar la presentación razonable de los estados financieros.

Además, el auditor debe juzgar si los estados financieros después de los ajustes hechos por la administración como resultado del proceso de auditoría, son consistentes con el entorno de la entidad, considerando la presentación, estructura y contenido, también, si incluyen las revelaciones de las notas, representan de manera fiel las transacciones y eventos económicos, de tal forma que se presenten razonablemente, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera.

Las secciones que integran el dictamen con una opinión no calificada, como lo establece esta NIA, se muestran y se desarrollan en el Capítulo IV, en el numeral 4.2 de esta tesis.

Dictamen del auditor para auditorías conducida de acuerdo, tanto con las NIA's, como con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico

El dictamen del auditor deberá expresar que la auditoría se ha realizado de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, sólo cuando ha cumplido plenamente con todas las NIA's relevantes a la auditoría; empero, el auditor puede conducir la auditoría de acuerdo con otras normas o regulaciones de una jurisdicción o país específico.

El auditor puede referirse a que la auditoría se ha realizado de acuerdo con NIA's, como con normas nacionales de auditoría, cuando cumple con cada NIA relevante y desempeña cualquier procedimiento adicional de auditoría necesario para cumplir con las normas locales de un país.

No es apropiado hacer referencia a una NIA o a una norma local, cuando exista conflicto entre ambas normas que afecten la opinión o de incluir un párrafo de énfasis en el dictamen del auditor. En caso de existir conflicto, el dictamen del auditor debe referirse sólo a las normas de auditoría, NIA's o normas nacionales, de acuerdo con las cuales el auditor ha cumplido con los requisitos de informar.

Cuando el dictamen del auditor haga referencia a NIA's y normas locales de un país, deberá identificar la jurisdicción de origen de las normas de auditoría nacionales.

2.5.2 NIA 701 “Modificaciones al Dictamen del Auditor Independiente”

Esta Norma Internacional de Auditoría es aplicable para dictámenes de auditoría fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006, complementando la NIA 700 (REVISADA) “El Dictamen del Auditor Independiente sobre un juego de estados financieros de propósito general” descrita en el numeral 2.5.1 de esta tesis.

El propósito de esta NIA es “establecer normas y proporcionar lineamientos sobre circunstancias en las cuales el dictamen del auditor independiente debe modificarse, así como la forma y el contenido de las modificaciones al dictamen del auditor en esas circunstancias”. (5:553)

Esta NIA describe cómo se modifica la redacción del dictamen del auditor en las siguientes situaciones:

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

En ciertas circunstancias, el dictamen del auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema que afecte a los estados financieros y que se puede incluir en una nota a los estados financieros en

donde se discute el asunto de manera más extensa. La aplicación de tal párrafo en el dictamen no afecta la opinión del auditor.

De acuerdo a esta norma, el párrafo se incluiría, de preferencia, después del párrafo que contiene la opinión del auditor, para remarcar o enfatizar un asunto de importancia relativa respecto de un problema de negocio en marcha, o si existe una falta de certeza importante cuya resolución dependa de hechos futuros como incertidumbre, en tales casos, puedan afectar a los estados financieros.

Agregar un párrafo que enfatice un problema de negocio en marcha o una incertidumbre, es adecuado para cumplir con la responsabilidad del auditor, sin embargo, cuando las situaciones impliquen múltiples incertidumbres que son omnipresentes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión.

Seguidamente se ilustra, la sección que contiene un párrafo de énfasis de asunto por incertidumbre sobre un litigio pendiente, que precede al párrafo de opinión.

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad...

En nuestra opinión...

Sin calificar nuestra opinión, remitimos la atención a la Nota XX a los estados financieros. La entidad es demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patente y se reclaman regalías y daños penales. La entidad ha presentado una contra-acción, y están en marcha las audiencias preliminares. El resultado final del asunto no puede determinarse de momento, y no se ha hecho ninguna estimación en los estados financieros por lo que puede resultar.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

Un auditor, a su juicio, se imposibilita de expresar una opinión no calificada cuando existe cualquiera de las circunstancias siguientes y el efecto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros:

- a) Existe una limitación en el alcance del trabajo del auditor que podrían llevar a una opinión calificada o a una abstención de opinión.
- b) Existe un desacuerdo con la administración respecto de la aceptación de las políticas contables, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros. Estas circunstancias podrían llevar a una opinión calificada o a una opinión adversa.

Siempre que el auditor expresa una opinión distinta a una opinión no calificada, “deberá incluirse en el dictamen una clara descripción de todas las razones sustanciales y, a menos que no sea factible, una cuantificación del posible efecto en los estados financieros. Ordinariamente, la información se expondría en un párrafo aparte, precediendo a la opinión en los estados financieros, y puede incluir una referencia a una discusión más extensa, si la hay, en una nota a los estados financieros”. (5:556)

Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión distinta de una opinión no calificada

Limitación en el alcance

La limitación en el alcance del trabajo del auditor puede ser impuesta por la entidad, por ejemplo, cuando no se lleva a cabo un procedimiento de auditoría que el auditor cree necesario. Cuando existe limitación en los términos del trabajo propuesto, se debería considerar no aceptar el trabajo y se ve en la necesidad de expresar una abstención de opinión.

Una limitación en el alcance del trabajo del auditor, también puede ser impuesta por las circunstancias, por ejemplo, cuando al nombrar al auditor no puede observar el conteo de los inventarios físicos. Puede surgir también cuando los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando no se realiza un procedimiento de auditoría necesario. En dichas circunstancias, el auditor debería realizar otros procedimientos alternativos para obtener evidencia suficiente.

En el caso de existir una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera una opinión calificada o una abstención de opinión, el dictamen deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes que podrían haberse determinado como necesarios de no haber existido la limitación, en un párrafo anterior al de opinión en el dictamen.

A continuación se ilustra, la sección que contiene la opinión con salvedad en el dictamen, sobre una limitación en el alcance:

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. **Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente**, condujimos nuestra auditoría de acuerdo con...

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20X6, ya que la fecha fue antes del momento en que se nos contrató inicialmente como auditores para la entidad. Debido a la naturaleza de los registros de la entidad, no podemos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes, si los hay, que pudieran haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido quedar satisfechos en cuanto las cantidades de inventario físico, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de...

A continuación se ilustra, la sección que contiene la abstención de opinión en el dictamen, sobre una limitación en el alcance:

Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la Entidad Uno, S.A. que se acompañan, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X6, y el estado de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo por el año que entonces finalizó, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de...

(Omite la frase que declara la responsabilidad del auditor)

(El párrafo que discute el alcance de la auditoría se omite o modifica)

No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones impuestas en el alcance de nuestro trabajo por la entidad.

Debido a la importancia de los asuntos que se discuten en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

Desacuerdo con la administración

El auditor puede estar en desacuerdo con políticas contables o el método de su aplicación, las revelaciones en los estados financieros y de los ajustes propuestos que no acepta la administración de la entidad. Estos desacuerdos conviene evaluarse para determinar, de acuerdo a su omnipresencia o importancia relativa, si el auditor deberá expresar una opinión calificada o adversa.

A continuación se ilustra, la sección que contiene la opinión con salvedad en el dictamen, sobre desacuerdos en políticas contables:

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es...

Según se discute en la Nota X a los estados financieros, no se ha estimado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con normas internacionales de información financiera. La estimación acumulada por el año que terminó al 31 de diciembre de 20X6, deberá ser de XXXXX con base en el método de línea recta. . .

En nuestra opinión, excepto por los efectos en los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de...

A continuación se ilustra, la sección que contiene una opinión adversa en el dictamen, sobre desacuerdos en políticas contables:

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es...

La entidad adoptó el método de contabilidad de promedio ponderado para valuar sus inventarios, anteriormente utilizaba el método de últimas entradas, primeras salidas. A pesar que el método esta de acuerdo con políticas contables, tienen un efecto material y la entidad no ha justificado razonablemente este cambio como lo requieren las prácticas contables. Además, la entidad no estima ningún cargo por depreciación como gasto en el estado de resultados.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los asuntos discutidos en el párrafo precedente, los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable de la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 20X6, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó de acuerdo con...

2.5.3 NIA 710 “Comparativos”

El propósito de esta NIA es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor, respecto a estados financieros comparativos que se presentan en cumplimiento con el marco de referencia de información financiera relevante.

Se consideran estados financieros comparativos los que “incluyen cantidades y otras revelaciones del período precedente para comparar con los estados financieros del período actual, pero no son parte integral de los estados financieros del período actual”. (5:562)

Los estados financieros comparativos para el período anterior son considerados como estados financieros separados, sin embargo proporcionan a los usuarios información necesaria, en relación con los estados financieros del período actual, para identificar tendencias y cambios que afectan a una entidad de un período a otro.

A continuación se ilustra la sección que contiene una opinión no calificada en el dictamen, sobre estados financieros comparativos:

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Entidad Uno, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 20X6 y 20X5, y los relativos estados...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es...

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 20X6 y 20X5, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para los años que entonces terminaron de acuerdo con ...

El auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría de que los estados financieros comparativos cumplen con el marco de referencia relevante, considerando:

- a) Las políticas contables del período anterior son consistentes con las del período actual.
- b) Las cifras del período anterior presentadas concuerden con las cantidades y otras revelaciones presentadas en el período anterior.

Si los estados financieros del período anterior han sido auditados por otro auditor o no fueron auditados, el auditor valora si los estados financieros comparativos cumplen con las consideraciones anteriores, además de que:

- a) Los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que afecten los estados financieros del período actual.
- b) Los saldos del período anterior han sido trasladados correctamente al período actual o han sido reexpresados.
- c) Las políticas contables son aplicadas consistentemente o los cambios contables han sido contabilizados y revelados de manera adecuada.

Cuando los estados financieros se presenten de manera comparativa, “el auditor deberá emitir un dictamen en el que los comparativos sean identificados específicamente porque la opinión del auditor se expresa individualmente sobre los estados financieros de cada período presentado”. (5:566)

El auditor puede expresar una opinión calificada, adversa, abstención o incluir un párrafo de énfasis de asunto respecto de uno o más de los estados financieros por uno o más períodos, mientras que puede expresar una opinión diferente sobre los otros estados financieros.

Estados financieros del período anterior auditados por otro auditor

Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor, el auditor antecesor puede emitir el dictamen sobre el período anterior mientras el auditor entrante sólo dictamina sobre el período actual; o el dictamen del auditor entrante deberá indicar que los estados financieros del período anterior fueron auditado por otro auditor, el tipo de opinión emitido por el auditor predecesor y si fue modificado, las razones de ello y, la fecha de dicho dictamen.

Estados financieros del período anterior no auditados

Si los estados financieros del período anterior no están auditados, el auditor entrante deberá declarar en el dictamen que los estados financieros comparativos están sin auditar, sin embargo, dicha declaración no limita al auditor de realizar procedimientos sobre los balances de apertura del período actual.

Si el auditor entrante identifica que las cifras sin auditar del año anterior no se encuentran presentadas en forma apropiada, deberá solicitar a la administración que revise las cifras del período anterior o si se rehúsa de realizarlas, modificar el dictamen en forma apropiada.

Cifras correspondientes

Esta NIA 710 establece, que de acuerdo al marco de referencia aplicable, el auditor se ve en la necesidad de presentar el dictamen respecto a cifras correspondientes cuando “se incluyen cantidades y otras revelaciones para el período precedente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al período actual”. (5:562)

Estas cifras correspondientes no se presentan como estados financieros completos para el período anterior, sino son una parte integral de los estados financieros del período actual y tienen que ser interpretadas conjuntamente con las cantidades y revelaciones en relación con las cifras del período actual.

Cuando los estados financieros comparativos sean presentados como cifras correspondientes, el auditor deberá emitir un dictamen en el que no se identifican los estados comparativos porque la opinión es sobre los estados financieros del período actual como un todo, incluyendo las cifras correspondientes.

Si el dictamen del período anterior incluyera una opinión distinta a una opinión no calificada y el asunto de tal modificación estuviera sin resolver, y diera o no como resultado una modificación al dictamen del período actual, también deberá modificarse el dictamen respecto a las cifras correspondientes.

En el caso de que el dictamen del período anterior incluyera una opinión distinta a una opinión no calificada y el asunto que diera origen a la modificación esté resuelto, el dictamen del período actual no se refiere a la modificación previa.

Si los estados financieros del período anterior fue auditado por otros auditor, el auditor entrante deberá declara que el período anterior fue auditado por otro auditor, el tipo de opinión expresada y la fecha de dicho dictamen. Cuando los estados financieros del período anterior no estén auditados, al auditor entrante deberá declarar que las cifras correspondientes están sin auditar.

A continuación se ilustra la sección que contiene una opinión calificada en el dictamen, sobre estados financieros con cifras correspondientes, de un asunto sin resolver del período anterior, que modifica el dictamen del período actual respecto a las cifras correspondientes:

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Entidad Uno, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 20X6, y los relativos estados...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es...

Según se discute en la Nota X a los estados financieros, no se ha creado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad. Esto es resultado de una decisión tomada por la administración al principio del año contable precedente y causó que calificáramos nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros relativa a ese año. Basados en el método de depreciación por línea recta tasa anual de 20% para el mobiliario y equipo, la pérdida para el año deberá incrementarse por XXXXX en 20X6 y XXXXX en 20X5, los activos fijos deberán reducirse por una depreciación acumulada de XXXXX en 20X6 y XXXXX en 20X5, y la pérdida acumulada deberá aumentarse en XXXXX en 20X6 y XXXXX en 20X5.

En nuestra opinión, excepto por el efecto sobre los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 20X6, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó de acuerdo con...

2.6 Aplicación de Normas Internacionales de Auditoría en Guatemala

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia suficiente y competente del examen de auditoría, obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros en conjunto, de acuerdo con normas de auditoría. Este análisis y evaluación involucra determinar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con un marco de referencia, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs), las cuales se encuentran vigentes en Guatemala y que surten efecto optativo a partir del período anual que inicia el uno de enero de dos mil ocho y de manera obligatoria a partir de enero dos mil nueve. Puede ser necesario también considerar, por el auditor, si los estados financieros cumplen con los requerimientos legales.

De lo expuesto anteriormente, el Contador Público y Auditor, al realizar una auditoría de estados financieros debe realizar su trabajo con una base técnica que esté de acuerdo a la necesidad y a la información financiera de la entidad económica.

En tal sentido, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), que asumió la responsabilidad del Comité de Normas de Auditoría del IGCPA, publica una resolución el dieciocho de diciembre del año dos mil siete, en la cual resuelve derogar las cuarenta y ocho Normas de Auditoría vigentes emitidas con anterioridad por dicho Comité y decide adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), emitidas por el Consejo IAASB, bajo la responsabilidad del IFAC, como Normas de Auditoría a observar por el Contador Público y Auditor en Guatemala, a partir del uno de enero de dos mil ocho.

CAPÍTULO III

AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA ENTIDAD ECONÓMICA

3.1 Entidad Económica

Como principio contable, entidad, reconoce a una unidad con estructura y aportaciones propias, integradas por recursos financieros, materiales y humanos que proporcionan información contable incluida en los estados financieros.

Por entidad económica, se considera a una empresa, organización o institución, que desarrolla una actividad económica en un entorno social de un país.

3.1.1 Clasificación

Una entidad económica puede clasificarse de acuerdo al rol establecido dentro de la actitud económica que desarrolla, esta clasificación puede ser:

a) De acuerdo a sus características de propiedad:

Una entidad económica como ente, es una unidad o empresa económica destinada a producir bienes o prestar servicios, con el objeto de venderlos y obtener un beneficio, ganancia o utilidad; también puede ser una organización, cuyo objetivo no es perseguir fines lucrativos, sino de beneficencia; así las diferentes instituciones del Estado, de igual forma se pueden considerar como entidades económicas, sólo que su fin es proveer un bienestar a la sociedad.

Lucrativas: son entidades económicas lucrativas o privadas constituidas con capital propiedad de inversionistas y cuyo objetivo es la prestación de servicios, manufacturación o comercialización de mercaderías o bienes, obteniendo de dicha actividad un beneficio económico o utilidad.

No Lucrativas: estas entidades, se dedican a prestar un servicio o comercializar un bien, pero tienen como característica principal, no perseguir un lucro o ganancia, lo que significa que como resultado de sus operaciones, las utilidades no son distribuidas a beneficio de los socios, sino destinada para reinversión.

Gubernamentales: este tipo de entidad económica, son aquellas instituciones propiedad del Estado, empero, al igual que las entidades lucrativas y no lucrativas, involucran recursos, sobre los cuales se toman decisiones y es preciso contar con información contable. Su objetivo primordial es proveer de un bienestar a la sociedad y satisfacer necesidades de carácter general ante el carácter particular.

b) De acuerdo a su forma de organización:

El Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70, es el encargado de regular la actividad mercantil y establece que las empresas o entidades económicas pueden formarse como persona individual o jurídica.

Persona Individual: una persona puede constituirse como entidad y ejercer en nombre propio, desde el momento que comience a realizar una actividad mercantil, previamente autorizada y con el fin de satisfacer una necesidad.

Persona Jurídica: comprende la unión de más de dos personas, con el fin de obtener utilidades sobre una actividad mercantil. Pueden adoptar las siguientes formas: Sociedad Colectiva, Sociedad en Comandita Simple, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad en Comandita por Acciones y Sociedad Anónima, esta última, es la más común.

c) De acuerdo a la actividad que realiza:

Son entidades económicas, que de acuerdo a la naturaleza de sus operaciones que desarrollan puede identificarse y clasificarse en:

Comerciales: este tipo de entidades se dedican a la compra de bienes o mercaderías para su posterior colocación o venta al consumidor final.

De Servicios: son entidades cuya actividad es la comercialización de servicios profesionales y su característica radica en la intangibilidad de los productos ofrecidos.

Manufactureras, Industriales o Transformativas: su actividad se desarrolla en la obtención de materia prima, mano de obra, gastos necesarios y tecnología, para transformar mediante un proceso de elaboración y combinación de dichos factores, las características iniciales y así obtener un producto terminado para su posterior venta.

Agropecuarias: este tipo de entidades son aquellas que desarrollan actividades agrícolas o pecuarias y tienen como característica principal, obtener bienes derivados del aprovechamiento de los recursos que la naturaleza ofrece.

d) De acuerdo al tamaño:

Al referirse al tamaño de una empresa como entidad económica, se debe tomar en cuenta el monto del capital, número de trabajadores, volumen de producción, cantidad de bienes y servicios que presta. De lo anterior, independientemente del objetivo, se pueden clasificar en:

Pequeñas: son las que operan con capital reducido, su dimensión física y operaciones son muy limitadas y trabajan con escaso número de empleados.

Medianas: se hallan entre las pequeñas y grandes entidades, un límite más o menos rígido y subjetivo para ubicarlas a unas y otras dentro de la sociedad.

Grandes: son las que han invertido en sus negocios un capital elevado y cuenta con plantas, locales, oficinas y equipo de gran magnitud. Sus operaciones ocupan un gran número de empleados.

3.2 Estados Financieros

Una entidad económica prepara y presenta de acuerdo a normas contables, los registros de las operaciones que realiza en los estados financieros como un medio útil para la toma de decisiones.

“El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera de una entidad”. (4:28)

La importancia de la información presentada en los estados financieros de una entidad, radica en que, suministra un punto de confianza para influir en la toma de decisiones para los usuarios.

3.2.1 Contenido de los Estados Financieros

Los Estados Financieros Básicos son aquellos elementos que son necesarios para presentar una información financiera completa de los eventos económicos de una entidad, durante un período determinado, de un año y a una fecha dada.

La Norma Internacional de Contabilidad No. 1, indica que los estados financieros “suministran información acerca de la situación y desempeño financieros, así como los flujos de efectivo, que sea útil a un amplio espectro de usuarios al tomar decisiones económicas”.

Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASB y las Normas Internacionales de Auditoría del IFAC contemplan como estados financieros básicos los siguientes:

a) Balance de Situación:

Toda entidad económica debe informar acerca de la situación financiera que le afecta a los recursos económicos, su estructura financiera, liquidez y solvencia, así como la capacidad de los medios en donde opera. El Balance de Situación, presenta la situación financiera de una entidad reflejada por los registros contables y expresa un resultado real del cierre de cuentas llevadas conforme a normas o prácticas contables relevantes.

El Balance General o de Situación General, contiene una lista del activo menor a un año o corriente y mayor a un año o no corriente; pasivo corriente integrado por las obligaciones a corto plazo y pasivo no corriente con obligaciones a más de un año; y el patrimonio a una fecha determinada.

b) Estado de Resultados:

Comprende los efectos de las diferentes actividades, operaciones y acontecimientos que realiza una entidad, se deben agrupar en categorías de acuerdo a sus características, las cuales, se relacionan al desempeño financiero y dan resultado a la utilidad o pérdida neta de un período contable.

Los elementos mínimos que se deben presentar en la estructura del Estado de Resultados, con los importes correspondientes, son: ingresos, gastos de operación clasificados en dos métodos, según la naturaleza o en función del gasto, luego el resultado de operación, el gasto por impuesto, resultados extraordinarios, intereses minoritarios y la ganancia o pérdida neta del período.

c) Estado de Flujo de Efectivo:

Las entidades deben realizar un Estado de Flujo de Efectivo y ser presentado como parte integrante de los estados financieros, que informe acerca de las entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo habidos durante un período, clasificándolos por Actividades de Operación, Actividades de Inversión y Actividades de Financiamiento.

d) Estado de Cambios en el Patrimonio:

El Estado de Cambios en el patrimonio o Cambio en la Posición Financiera, muestran un análisis de los cambios en incremento o decremento sufrido en el capital, reserva o utilidades acumuladas, por el efecto obtenido del Estado de Resultados y que ha sido registrado durante un determinado período.

e) Notas a los Estados Financieros:

Las Notas a los Estados Financieros comprenden descripciones narrativas o análisis detallados de las cuentas, operaciones y políticas que integran el Balance General o de Situación General, Estado de Resultados, Flujos de Efectivo y Utilidades Retenidas, así como información adicional o políticas contables aplicadas en el proceso contable de la entidad económica.

Los estados financieros básicos, Balance de Situación, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo, Estado de Cambios en el Patrimonio y las respectivas Notas a los Estados Financieros, se preparan con base a los registros contables de la administración, así como de las operaciones realizadas en un período de tiempo determinado.

3.3 Definición de Auditoría de Estados Financieros

El Consejo Sobre Normas de Auditoría del AICPA, en la Declaración sobre Normas de Auditoría No. 1 (SAS No. 1), define la Auditoría como “un examen ordinario de los estados financieros por parte de un auditor independiente, para

la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que presenta la situación financiera, resultado de las operaciones y cambio en la situación financiera de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” o de un marco de referencia de información financiera como prácticas relevantes de una entidad económica.

En una Auditoría de Estados Financieros “los auditores se comprometen a reunir evidencia y proporcionar un alto nivel de seguridad de que los estados financieros siguen los principios de contabilidad generalmente aceptados, u otra base apropiada de contabilidad”. (25:3)

“Es el examen independiente que realiza el Contador Público y Auditor, de los estados financieros de cualquier entidad, ya sea lucrativa o no, sin importar su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleve a cabo con el objeto de expresar una opinión sobre dicha información.”(15:69)

Una auditoría debe ser realizada por una persona competente e independiente, de acuerdo a normas de auditoría y basada en la recopilación y evaluación de información financiera de una entidad económica presentada en los estados financieros básicos, para determinar la razonabilidad de aplicar criterios, normas o prácticas contables, como un marco de referencia, así emitir una opinión profesional.

El examen de estados financieros por un auditor, como servicio profesional, proporciona un valor importante en todo sentido, al emitir un juicio sobre la confiabilidad de la información contable de una entidad, que se utiliza para la toma de decisiones por los distintos usuarios.

3.4 Objetivo de una Auditoría de Estados Financieros

El objetivo de una auditoría de estados financieros es “facilitar al auditor el expresar una opinión sobre sí los estados financieros están preparados, respecto a todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera aplicable”, según declara la NIA 200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros.

Por tanto, el objetivo de una auditoría de estados financieros es expresar una opinión por un auditor independiente, sobre la razonabilidad de las cifras, en donde una entidad presenta su posición financiera, el resultado de sus operaciones y los cambios en su posición financiera de acuerdo a normas o prácticas contables.

3.5 Técnicas y Procedimientos de Auditoría

3.5.1 Técnicas de Auditoría

Las técnicas de auditoría son “los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional”. (19:52)

El auditor debe contar con criterios y juicios amplios para cumplir su cometido; a tal responsabilidad, debe realizar una investigación sobre los estados financieros para determinar la razonabilidad de ellos, pertenecientes a una entidad económica y preparada conforme a normas o prácticas contables.

Las técnicas más comunes que el auditor realiza como comprobación en el desarrollo de la auditoría y que le permite obtener una base para fundamentar su opinión, son:

a) Estudio General:

Es la apreciación que el auditor realiza de las características generales de la entidad, sus estados financieros y de aspectos importantes de una entidad.

Esta apreciación se realiza, por su utilidad, antes de cualquier otra técnica de auditoría y sirve de orientación para dichas técnicas, aplicadas con cuidado y diligencia por un auditor con preparación y experiencia, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio expresado en la opinión del dictamen.

Por ejemplo, el auditor está capacitado de llegar a conocer las características fundamentales de un área, cuenta o saldo mediante una rápida lectura de los cargos y abonos incluidos en ella.

b) Análisis:

El análisis consiste en dividir una cuenta o área en sus distintos elementos individuales que la integran, para clasificarse y agruparse en unidades iguales y significativas. El análisis puede ser básicamente de dos clases, que son:

- i) Análisis de saldo:** El análisis de saldo lo constituye el estudio de aquellas cuentas residuales y clasificadas en grupos homogéneos y significativos, en las que los distintos movimientos que se han registrado en ellas son compensaciones unos de otros y al final forman un saldo neto.

Así, por ejemplo los abonos de clientes y devoluciones sobre ventas, son compensaciones totales y parciales de los cargos realizados por la venta al crédito realizada.

- ii) Análisis de movimiento:** Cuando los saldos de una cuenta se forman por acumulación; el análisis de movimiento debe hacerse por agrupación homogénea y significativa de los distintos movimientos que constituyen el saldo final de la cuenta.

Esta técnica se puede aplicar en las cuentas de resultados; por ejemplo, en un gasto, el saldo final de un período contable, es resultado de cargos periódicos que acumulan el saldo final.

c) Inspección:

Esta técnica, se refiere al examen físico de bienes materiales, operaciones o condiciones de trabajo desarrolladas en la entidad y que están registradas en títulos, libros o documentos (que constituyen la materialización de un hecho), con el objeto de que el auditor se cerciore de manera fehaciente de la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad de una entidad.

d) Confirmación:

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de las operaciones mediante el testimonio por escrito, de entidades externas, individuos o una persona independiente a la entidad examinada, que conoce la naturaleza de dicha operación y que puede informar de manera fiable sobre ella.

En esta técnica es de resaltar que la información debe ser recibida directamente por el auditor y puede ser de diferentes formas, de ser positiva, el auditor envía la confirmación y pide que se le conteste, independientemente si están o no conformes con el dato que le remite la empresa; de ser negativa, se envía la solicitud y el auditor pide la contestación, solamente si están inconformes con los datos que le remite la empresa; y de ser indirecta, ciega o en blanco, en esta forma, no se envían datos a confirmar, solamente se solicita información de saldos, movimientos o cualquier dato que el auditor necesite para desarrollar su trabajo.

Aquí, con esta técnica se podrían confirmar a clientes y proveedores de la entidad, a los bancos, almacenes de depósito o entidades relacionadas.

e) Investigación:

Es un recurso empleado para obtener información, que consiste en adquirir datos y comentarios que el auditor necesita y le sean suministrados por los propios funcionarios o empleados de la entidad cuyos estados financieros son sometidos a examen.

Por ejemplo, el auditor escucha comentarios del jefe del departamento de crédito sobre la dudosa cobrabilidad de los saldos deudores, en tal sentido, debe realizar indagaciones para corroborar dichos comentarios.

f) Declaraciones por Escrito:

Con esta técnica se logra obtener por escrito y firmado, en forma de memorandum o carta, un documento dirigido al auditor por un funcionario o empleado de la entidad que participa en operaciones sobre hechos referentes de los estados financieros examinados.

En el caso que el auditor encuentra un dato no registrado en la contabilidad, debe realizar indagaciones sobre el hecho y ser documentado y firmado por el responsable.

g) Observación:

La observación, además de ser un método universal para adquirir conocimiento, como técnica de auditoría, permite al auditor cerciorarse de hechos relativos a la forma en que se llevan a cabo las operaciones por el personal de la entidad. A través de la observación, el auditor obtiene evidencia de primera fuente.

Por ejemplo, presenciar como se prepara y realiza la toma física de inventarios para obtener seguridad razonable de los inventarios.

h) Cálculo:

Ciertos datos de los registros contables de la entidad que se reflejan en los estados financieros, son resultado de cálculos aritméticos. El auditor aplica esta técnica para cerciorarse de la corrección numérica de los saldos de las cuentas, mediante su cálculo frecuente.

En este caso, la rectificación de los cálculos mensuales de los intereses del préstamo bancario, comprobándolos por medio de cálculos globales.

3.5.2 Procedimientos de Auditoría

Los procedimientos de auditoría son “el conjunto de técnicas de investigación aplicadas a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión”. (18:50)

Los procedimientos de auditoría, de acuerdo a la naturaleza, extensión y oportunidad, son instrucciones detalladas escritas por medio de los cuales, el auditor recopila evidencia suficiente y competente en el desarrollo de una auditoría, que le sirve para formular conclusiones de las cuales basará su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

En la determinación de los procedimientos de auditoría, la naturaleza se debe a cuando serán aplicables para obtener evidencia suficiente y competente. La extensión o alcance, es la relación de un área examinada con el total de elementos individuales que forman el universo. Depende de los elementos que se consideren necesarios en las circunstancias para lograr los objetivos de los procedimientos. La oportunidad, es la época en la que los procedimientos de auditoría se aplican.

3.6 Pruebas de Auditoría

Los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas, como herramientas, que se establecen a modo de instrucciones detalladas, a diferencia de las pruebas de auditoría que son propiamente la aplicación de los procedimientos, las cuales deben ser adecuadas en función a las circunstancias y suficientes considerando, en sus aspectos cualitativos y cuantitativos, el riesgo y la importancia relativa en una auditoría de estados financieros.

Las pruebas de auditoría son el conjunto de “procedimientos que utiliza el auditor en el curso de su trabajo para obtener la evidencia que le permita emitir su opinión profesional”. (11:175)

En una auditoría de estados financieros, el auditor evalúa la evidencia suficiente y competente obtenida mediante la inspección, observación, confirmación y todas las técnicas propias de auditoría para tener una base razonable, siendo por tanto esencial que, sin pruebas no hay evidencia y sin evidencia el auditor no podrá formarse una opinión acerca de si los estados financieros están preparados de acuerdo con normas o prácticas contables relevantes, como un marco de referencia de información financiera.

El auditor debe destinar sus pruebas a los aspectos que sean relevantes y no dispersarse con muchas pruebas en áreas poco significativas. Las pruebas de auditoría de acuerdo a su naturaleza se clasifican en pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas, que se presentan a continuación:

3.6.1 Pruebas de cumplimiento o control

Las pruebas de cumplimiento o control “significan pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría sobre la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno”. (16:6)

El auditor realiza las pruebas de cumplimiento, con el objetivo de obtener evidencia de que los procedimientos de control interno de la entidad han sido aplicados y se cumplen en la forma establecida. Estas pruebas comprenden la verificación completa por el auditor de un determinado número de operaciones realizadas, reflejando los pasos seguidos uno a uno y los controles cumplidos; la observación directa de la ejecución de algunos controles; y el seguimiento completo de alguna operación que se estén realizando.

Las pruebas de cumplimiento aseguran la existencia del control, que esté funcionando con eficiencia y la continuidad del mismo, durante todo el período contable de la entidad.

Por ejemplo, que la entidad afirme que existe un adecuado control en el registro de todas las ventas y que se incluyan en los estados financieros, el auditor debe verificar con sus pruebas de cumplimiento si se lleva un control en el correlativo de facturas, evidencia de documentos, como pedido del cliente que ampare la venta, evidencia de la aprobación del crédito, así como verificar que toda la venta sean registradas en el diario, el mayor y en los estados financieros.

3.6.2 Pruebas sustantivas:

Las pruebas sustantivas están relacionadas con la integridad, exactitud y validez de los saldos presentados en los estados financieros de la entidad. Dichas pruebas son realizadas “para obtener evidencia de auditoría para representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros”.
(16:6)

El auditor obtiene evidencia mediante las pruebas sustantivas en relación a la existencia de los activos como bienes o derechos y los pasivos como

obligaciones de la entidad a una fecha determinada y que las transacciones o hechos estén debidamente registrados.

Por ejemplo, la administración integra las cuentas de efectivo y bancos que se presentan en el Balance de Situación, el auditor con sus pruebas sustantivas, de detalle y por procedimientos analíticos, verificará las sumas de la integraciones, la conciliación de los saldos con el mayor general, el conteo de efectivo, así como la confirmación al banco para determinar la razonabilidad de las cifras.

Las pruebas sustantivas son de dos tipos:

a) Pruebas de detalle de transacciones y balance:

Las pruebas de detalle de transacciones y balance, se enfocan en la validez de las operaciones y los saldos finales de las cuentas que integran los estados financieros, elaborados por la entidad.

Por ejemplo, en la integración de efectivo y bancos, el auditor obtiene las confirmaciones de terceras personas por escrito, en este caso el banco; la declaración de un hecho o condición para respaldar la existencia de un saldo o cuenta, podría ser la existencia de los estados de cuenta; inspeccionar los activos, lo cual permite examinar un activo físico que está representado en los estados financieros, en este caso serían los arqueos de fondos; comprobación, que implica repetir los procedimientos realizados por la entidad en sus operaciones, en este caso revisar las conciliaciones elaboradas por la entidad para determinar su exactitud.

b) Procedimientos analíticos:

Estos procedimientos son parte integrante de la obtención de certeza de la auditoría de estados financieros. Estos procedimientos identifican

operaciones que no hayan sido registrados, además obtener y actualizar información acerca del cliente o determinar la estrategia de la auditoría.

Los procedimientos analíticos proporcionan una manera eficiente de obtener seguridad con respecto a los objetivos de auditoría relacionados con el saldo de una cuenta o clase de operación.

Entre los procedimientos analíticos, se encuentra la información acerca de la industria en la que el cliente opera, resultados obtenidos en utilidad bruta, así como la relación de la información financiera, con información financiera no importante.

Por ejemplo, en la cuentas de efectivo y bancos de una entidad, estos procedimientos analíticos se realizan para determinar si todas las transacciones han sido registradas, de igual modo, si han sido correctas.

c) Otros procedimientos de auditoría

Son pruebas, que se apartan de los procedimientos analíticos y que no implican pruebas de detalle de transacciones, o de otra información contenida en los estados financieros.

Entre estos procedimientos de auditoría se encuentran las actas de las juntas del Consejo de Administración y de sus comités importantes que le permitan al auditor examinar la aprobación de actos generales importantes que afecten los estados financieros; obtener cartas de los abogados sobre asuntos jurídicos de litigios pendientes o posibles.

Si, de acuerdo a las técnicas de auditoría, el auditor no decide confiar en el control interno de la entidad, porque no existe o son poco fiables, y que con las

pruebas de cumplimiento no se pueden salvar sus deficiencias ampliando la extensión de dichas pruebas, el auditor se ve necesitado de ampliar el número de pruebas sustantivas. Las pruebas sustantivas complementan a las pruebas de cumplimiento.

3.7 Evidencia comprobatoria de Auditoría:

La evidencia comprobatoria está representada por todos los elementos de juicio obtenidos por el Contador Público y Auditor, la cual debe ser suficiente y competente. Lo suficiente se refiere a la cuantificación de la evidencia obtenida durante el examen de los estados financieros y lo competente o apropiado se relaciona con la importancia y confiabilidad de la evidencia para dar soporte a las transacciones, saldos de cuenta y revelaciones relacionadas.

La evidencia, de acuerdo con lo contenido en la Norma de Auditora No. 45 Evidencia Comprobatoria emitida por el IGCPA; y la Norma Internacional de Auditoría No. 500 Evidencia de Auditoría emitida por el Consejo de IFAC; la definen como a la “información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre la que se basa la opinión de auditoría”.

En tal sentido, la evidencia suficiente y competente está relacionada y se obtienen de los procedimientos sustantivos como los de cumplimiento. La evidencia obtenida de las pruebas de cumplimiento debe observar la existencia del control de la entidad, la eficacia de que el control está funcionando y continuidad con respecto a que el control ha funcionado durante todo el período sujeto a revisión.

Mientras la evidencia obtenida de las pruebas sustantivas debe observar la existencia de los activos o pasivos a una fecha determinada, a su valor real sobre los derechos y obligaciones de la entidad con terceros, la ocurrencia de

una transacción o suceso que incide en la entidad y su cuantificación, así como una partida se revela, clasifica y describe de acuerdo con políticas contables o requisitos legales.

El auditor obtiene evidencia suficiente y apropiada, realizando los procedimientos de auditoría necesarios en el desarrollo del examen de los estados financieros de una entidad económica, para llegar a conclusiones razonables, en las cuales basa la opinión.

El resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría debe plasmarse en lo papeles de trabajo, los que conforman la evidencia de la labor realizada y sirven como base para fundamentar la opinión del auditor. Estos documentos son propiedad del auditor, los cuales deben incluir el análisis, la comprobación y las conclusiones sobre las áreas de los estados financieros, los cuales ha reunido y representan los elementos de juicio que respalda la opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

3.8 Fases de la Auditoría

Una auditoría de estados financieros a una entidad económica debe comprender tres fases principales, con base a normas de auditoría, siendo:

3.8.1 Planeación de la Auditoría

“Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría” (5:248).

La planeación consiste en desarrollar una estrategia general de la auditoría. El Contador Público y Auditor planea desempeñar o realizar una auditoría de manera eficiente y oportuna con base al conocimiento del negocio del cliente, además, debe documentarse como parte de lo papeles de trabajo.

Para realizar una auditoría eficiente es esencial un proceso de planeación del trabajo a desarrollar y la estrategia de auditoría, para identificar lo que debe hacerse. Por tanto, la planeación como primera fase de la auditoría, está integrada por varias etapas distintas, los cuales se detallan a continuación:

a) Conocimiento del negocio del cliente y del medio en que opera:

En este paso inicial, el auditor conocerá las características del negocio y del medio en que opera, que le permitirá identificar eventos, transacciones y prácticas importantes sobre la información financiera, así como ayudarle a decidir el alcance del trabajo de auditoría. El auditor obtiene o actualiza información acerca del cliente para considerar la estrategia de la auditoría.

El auditor debe obtener información acerca de la naturaleza, tamaño y organización del cliente y de sus operaciones, las políticas, prácticas y métodos contables y administrativos, el sistema de contabilidad y controles internos específicos, así como cuestiones que afectan el negocio como restricciones legales y cuentas importantes o áreas significativas.

La información se obtiene de diferentes maneras, tal es el caso de informes anuales recientes, informes intermedios o cualquier otro tipo de informe, los papeles de trabajo de años anteriores o el legajo de papeles del archivo permanente actualizados, si es una auditoría recurrente, son fuentes de información. En el caso de una auditoría inicial, el auditor hace indagaciones, además puede revisar los papeles de trabajo de años anteriores del auditor predecesor, si el cliente fue auditado anteriormente.

El auditor completa sus conocimientos entrevistando a los ejecutivos, empleados y otras personas con experiencia de las operaciones de la entidad, hace recorrido de las oficinas del cliente, además comparar

información financiera y de operación analizando las interrelaciones y las tendencias.

b) Planeación de la estrategia de auditoría e identificar áreas significativas:

El auditor usa la información obtenida acerca del cliente para identificar las áreas significativas, importantes o de mayor riesgo, que utilizará para planear la estrategia del trabajo de auditoría. Dicha información permite hacer juicios preliminares respecto a la importancia de los objetivos de auditoría y que constituyen la base para que el auditor determine la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos adecuados, que reducirá a un nivel bajo el riesgo de que el auditor, emita una opinión sobre si los estados financieros estén distorsionados en forma importante o estén presentados en forma errónea de importancia relativa.

Una estrategia básica de auditoría consiste en establecer las pruebas sustantivas o pruebas de cumplimiento adecuadas a los objetivos de la auditoría, de acuerdo al conocimiento del medio en que opera el cliente.

c) Grado de confiabilidad depositada en los estados financieros:

Luego de que el auditor conoce la naturaleza de las operaciones que realiza el cliente y de analizar los factores que le pueden afectar significativamente, tales como cambios en los sistemas de contabilidad, el procesamiento de datos o la capacidad del personal del cliente, puede decidir anticipadamente el grado de confiabilidad que depositará en el Control Interno de la entidad.

d) Entender la estructura de control interno:

El control interno comprende el plan organizacional y la estructura de control interno, que el auditor debe conocer para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

En este paso de la planeación de la auditoría, le permite al auditor comprender la estructura de control interno, que consiste en el plan de la organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos estén protegidos, los registros contables son confiables y que las actividades de la entidad se desarrollan de manera eficaz y se cumplen según las directrices de la administración.

Para planear adecuadamente, el auditor debe hacer un estudio y evaluación de la estructura de control interno de la entidad, integrado por el ambiente de control, los sistemas contables, los controles administrativos, y los controles contables internos para así, preparar un programa de auditoría.

Después de entender la estructura de control interno, el auditor está en posición de evaluar su eficacia para prevenir y detectar errores, irregularidades o posibles fraudes.

e) Estudio y evaluación del Control Interno

Con base en el estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad, el auditor identifica los puntos en los cuales se puede producir errores, irregularidades o fraudes importantes en los sistemas de contabilidad susceptibles a ellos.

Se logra entender la estructura de control interno estudiando los organigramas y manuales de procedimientos, entrevistándose con los responsables que laboran en la entidad, llenando cuestionarios, flujogramas y observando las operaciones que se ejecutan, además de realizar pruebas sobre los registros y documentación.

Los métodos utilizados para evaluar y documentar el estudio y evaluación del control interno son las narrativas, los flujogramas y cuestionarios de control interno.

f) Programa de auditoría:

En la planificación de la auditoría se debe elaborar un programa de trabajo que permita realizar una auditoría más efectiva y eficiente. Por tanto, un programa de auditoría es una guía completa del trabajo a realizar y debe ser organizado en tal forma que permita la aplicación de los procedimientos de auditoría adaptados a las circunstancias específicas del cliente.

Un programa de auditoría es resultado del estudio y evaluación del control interno de la entidad, en él se establecen las pruebas de cumplimiento y sustantivas y los procedimientos de auditoría, así como la extensión, fechas claves y quien es el responsable de realizarlos.

g) Asignación de personal y tiempo de trabajo:

Asignar personal es importante y depende del tamaño de la auditoría; entre más grande sea, es necesario uno o dos auditores responsables, más personal con experiencia e inclusive el trabajo de un especialista en áreas técnicas. En auditorías pequeñas, se requiere de un auditor responsable y de uno o dos asistentes, además de establecer el tiempo necesario para aplicar los procedimientos, técnicas y pruebas de auditoría para el desarrollo del trabajo dependiendo del tamaño de la entidad.

h) Realizar procedimientos analíticos preliminares:

Realizar procedimientos analíticos durante la fase de la planeación, es un paso esencial para que la auditoría sea eficaz y efectiva. Dichos procedimientos permiten al auditor determinar la naturaleza, alcance y

oportunidad del trabajo que se ha de realizar, además ayudan a identificar asuntos que requieren consideración especial al desarrollar la auditoría.

3.8.2 Ejecución de la Auditoría

En la fase de ejecución, el auditor obtiene, evalúa y documenta evidencia para corroborar las declaraciones contenidas en las cuentas y otra información que aparece en los estados financieros de la entidad.

La realización de pruebas de cumplimiento y sustantivas se aplican en esta fase, luego de haber estudiado y evaluado la estructura de control interno de la entidad. Las etapas de esta fase son:

a) Aplicación de pruebas de cumplimiento o control

Las pruebas de cumplimiento se aplican únicamente a los controles contables internos específicos e incluyen hacer indagaciones con el personal encargado de los procedimientos de control sobre las operaciones de la entidad, examinar registros y documentos buscando evidencia, así también observar como se aplican los controles.

Con las pruebas de cumplimiento se consigue evidencia que apoye a las políticas y procedimientos de control específicos, en los cuales el auditor se propone confiar, que han funcionado eficazmente y han tenido continuidad dentro del período contable.

b) Aplicación de pruebas sustantivas

Las pruebas sustantivas incluyen pruebas de los detalles de los saldos de cuentas y de operaciones, comparaciones y revisiones analíticas y otros procedimientos.

Las pruebas sustantivas consiguen evidencia en apoyo de la precisión monetaria de los saldos de operaciones.

Con frecuencia, el auditor realiza las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas de operaciones en forma simultánea en la misma operación.

En la fase de ejecución, las pruebas sustantivas se logran aplicar de la forma siguiente:

Las pruebas de detalle de saldos y de balance: como procedimientos específicos, así lograr detectar errores e irregularidades monetarias en los saldos de los estados financieros. Los resultados de las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas determinan el alcance de las pruebas de detalle de saldo.

Los procedimientos analíticos: evalúan la razonabilidad de las operaciones y de saldos. Estos procedimientos se realizan antes de las pruebas de detalle de saldos, de tal manera que puedan ser utilizados para determinar hasta que punto se han de probar los saldos.

Otros procedimiento de auditoría: dentro de éstos, los procedimientos que el auditor puede aplicar, se encuentran: revisar las declaraciones por escrito de la gerencia sobre operaciones y cartas a los abogados sobre litigios o asuntos legales pendientes.

3.8.3 Terminación de la Auditoría

Una vez realizados las etapas de las dos fases anteriores, el auditor debe emitir el dictamen correspondiente, según los resultados obtenidos de una auditoría de estados financieros de una entidad económica; considerando lo siguiente:

a) Evidencia final:

Luego de la evidencia obtenida durante las fases anteriores, es necesario reunir evidencia final de los estados financieros en general, durante la última fase. Esta evidencia se logra por medio de procedimientos analíticos finales y permite evaluar el supuesto de negocio en marcha o leer alguna información que asegure la consideración de los estados financieros.

b) Revisión de hechos posteriores:

En ocasiones, ocurren eventos que se presentan después de la fecha de los estados financieros sujetos a examen, pero antes de la emisión del dictamen del auditor, los cuales pueden tener un efecto en la información presentados en los estados financieros de la entidad.

El auditor evalúa los hechos posteriores considerando: aquellos que tienen un efecto directo sobre los estados financieros que exige un ajuste para determinar una adecuada presentación razonable de los saldos finales y aquellos que no tienen un efecto directo en los estados financieros, para los cuales es necesario su revelación.

c) Emitir el dictamen de auditoría:

Una vez realizados y concluidos los procedimientos y examinado las integraciones de los estados financieros, es necesario combinar la información obtenida como evidencia para llegar a una conclusión global, que permite al auditor, crearse juicios finales sobre la importancia relativa, los resultados de la auditoría, la presentación en los estados financieros y si las revelaciones son adecuadas, para elaborar el dictamen que contiene la opinión como profesional sobre la razonabilidad o desviación de los estados financieros preparados de acuerdo a normas o prácticas relevantes de una entidad económica.

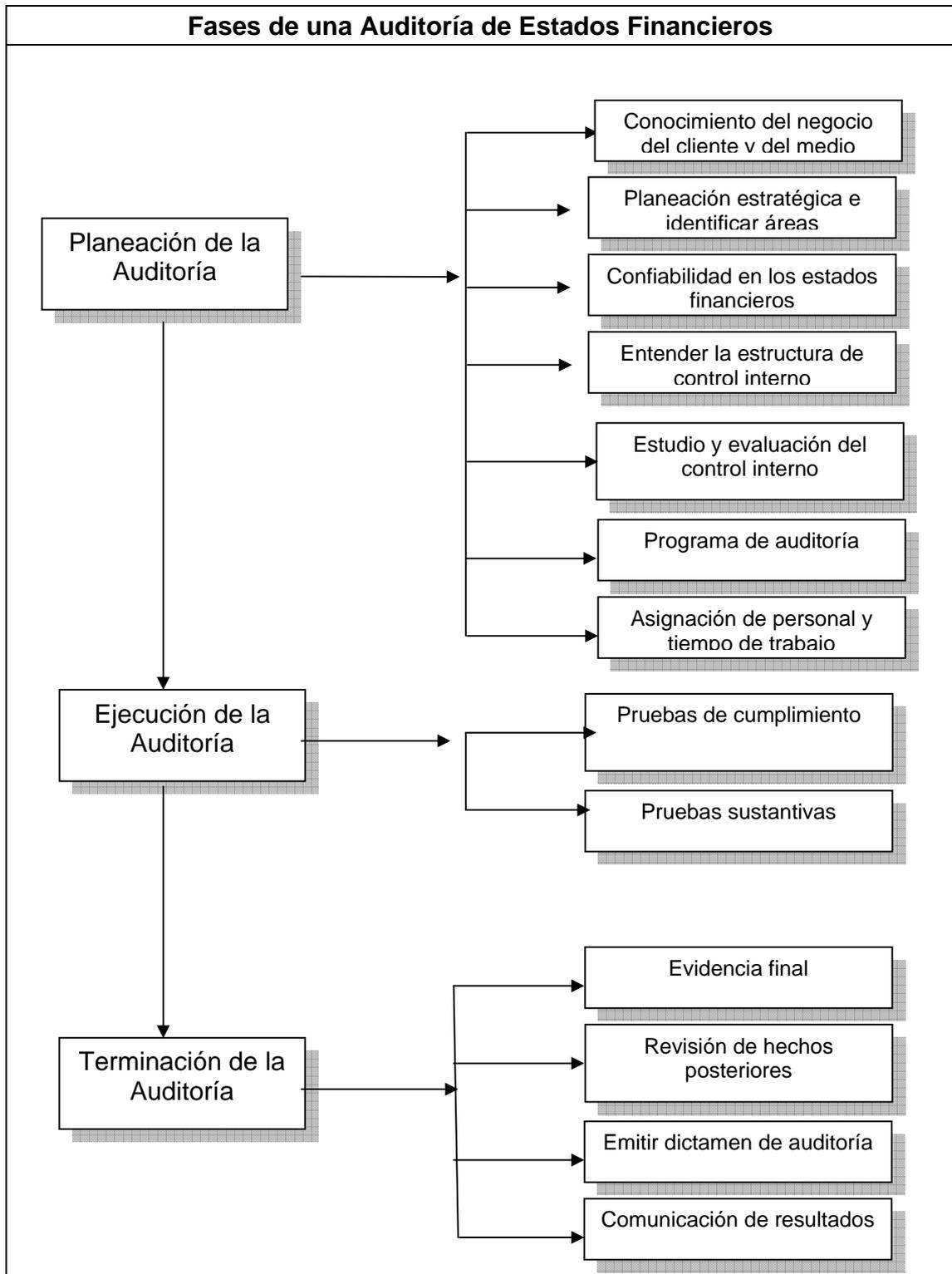
El tipo de opinión que expresa el auditor en una auditoría de estados financieros de una entidad económica, se describe en el Capítulo IV, de acuerdo a la evidencia acumulada y de los hallazgos del trabajo realizado.

d) Comunicación de resultados:

Luego de terminada la auditoría, el auditor dirige los resultados obtenidos a los accionistas o consejo administrativo de la entidad, en un informe que contiene los estados financieros auditados y el dictamen que expresa la opinión del auditor sobre la razonabilidad o desviación de los estados financieros.

Además, el auditor puede comunicar por escrito, para evitar malos entendidos y como evidencia documentada, los asuntos más relevantes sobre los errores, irregularidades o actos ilegales, así como las deficiencias significativas de la estructura de control interno de la entidad, en una carta dirigida a la gerencia proporcionando las recomendaciones y sugerencias, para desarrollar las operaciones de la entidad de una manera más eficiente.

Las fases del proceso de una auditoría de estados financieros de una entidad económica y sus correspondientes pasos, enunciados con anterioridad, se ilustran en la página siguiente:



CAPÍTULO IV

DICTAMEN Y OPINIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

4.1 Definición de Dictamen

La Norma de Auditoría No. 10 “Dictamen Sobre Estados Financieros Auditados” emitida por el Comité de Normas de Auditoría del IGCPA expuesta en el Capítulo II numeral 2.4.4 de esta tesis, define al dictamen como un “documento en la cual el Contador Público y Auditor Independiente emite su opinión, con base a la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”.

La NIA 700 (REVISADA) “El Dictamen del Auditor Independiente sobre un juego de estados financieros con propósito general”, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría para Atestiguar (IAASB), consejo del IFAC, expuesta en el Capítulo II numeral 2.5.1 de esta tesis, enuncia que el dictamen del auditor debe “contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros”.

Las definiciones anteriores requieren que el auditor como profesional, emita un dictamen que contiene la opinión sobre los estados financieros, producto final del proceso de auditoría de acuerdo a Norma de Auditoría, después de haber analizado y evaluado las conclusiones de la evidencia obtenida sobre los estados financieros de una entidad, preparados de acuerdo a normas o prácticas de contabilidad relevantes, como marco de referencia de información financiera.

4.2 Estructura del Dictamen

En la profesión del Contador Público y Auditor, se reconoce la necesidad de uniformar en forma y contenido la estructura del dictamen para la comprensión de los distintos usuarios e identificar las circunstancias inusuales cuando éstas ocurren.

Antes de describir cada una de las secciones que integra el dictamen que expresa una opinión no calificada, es necesario establecer que en situaciones en las cuales se modifique el dictamen por asuntos que no afectan la opinión del auditor, para enfatizar un hecho que tenga que ver con los estados financieros propiamente, se consignará en un párrafo, seguido al párrafo de opinión, como se establece en el Capítulo II numeral 2.5.2 de esta tesis, dichos asuntos. Al momento y de acuerdo a las circunstancias presentadas, el auditor modifica el dictamen por asuntos que sí afectan la opinión, como se establece en el Capítulo II numeral 2.5.2 de esta tesis, y lo conlleva a emitir una opinión calificada, adversa o una abstención, en dichos casos se deberá describir estas las circunstancias en un párrafo explicativo anterior al párrafo de opinión.

Las secciones del dictamen con opinión no calificada, que establece la NIA 700(REVISADA), ordinariamente se presenta como sigue:

- a) Título.
- b) Destinatario.
- c) Párrafo introductorio.
 - (i) Identificar la entidad.
 - (ii) Identificación de los estados financieros auditados.
 - (iii) Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.
 - (iv) Especificar la fecha y período cubierto o períodos abarcados.
- d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
 - (i) En diseñar, implementar y mantener el control interno.
 - (ii) En seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas.
 - (iii) En realizar estimaciones contables razonables.
- e) Responsabilidad del auditor.
 - (i) Una declaración de la responsabilidad del auditor.
 - (ii) Una referencia a las NIAs o normas nacionales relevantes,

- (iii) Una descripción del trabajo que el auditor desempeñó,
- f) Opinión del auditor.
- g) Otras responsabilidades a informar.
- h) Nombre del auditor o nombre de la firma de auditoría.
- i) Fecha del dictamen.

a) Título

Se requiere que se dé un título apropiado al dictamen, conviene usar la frase “Dictamen del Auditor Independiente” para distinguir el dictamen del auditor de informes que podrían ser emitidos por funcionarios de la entidad, otros profesionales o auditores internos; además, con el objeto de indicar que la auditoría de estados financieros fue realizada libre de prejuicios y con requerimientos éticos por el auditor independiente o firma de auditoría. Ver dictamen de la página 86 de esta tesis.

b) Destinatario

El dictamen debe ser dirigido a los accionistas, consejo directivo o propietario de la entidad cuyos estados financieros están siendo auditados, a veces a solicitud de un tercero, en este caso debe ser dirigido, o deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias, a quien lo contrató o quien requiera los servicios profesionales del Contador Público y Auditor. Ver dictamen de la página 86 de esta tesis.

c) Párrafo introductorio

Es el primer párrafo del dictamen y establece de forma clara, el nombre de la entidad, el título de cada uno de los estados financieros que han sido auditados, referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias, además, especificar la fecha del período cubierto o períodos abarcados, en el caso de ser estados comparativos, como lo requieren las normas de contabilidad.

El juego completo de estados financieros, de acuerdo al marco de información financiera aplicable, incluye: el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujo de efectivo y un resumen de políticas contables importantes. Ver dictamen de la página 86 de esta tesis.

d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros

El dictamen del auditor debe declarar que la administración de la entidad es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros, que contemplan estimaciones y juicios importantes determinados por los principios y métodos apropiados, de acuerdo con normas o prácticas de contabilidad, como marco de referencia. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error; seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y en hacer las estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias. Ver dictamen de la página 86 de esta tesis.

Para cumplir con dicha responsabilidad, la entidad diseña e implementa el control interno con el fin de prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas, así asegurar la confiabilidad de la información financiera de la entidad.

e) Responsabilidad del auditor

El dictamen del auditor debe declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros, con base en la auditoría de estados financieros realizada. Ver dictamen de la página 86 de esta tesis.

El auditor debe declarar que la auditoría se realizó de acuerdo con normas de auditoría, NIA's o normas nacionales de auditoría. También explicar que las normas requieren que se cumpla con los requisitos éticos y que se planee y

desempeñe la auditoría para obtener certeza de la razonabilidad sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa o materiales.

En la misma sección, el auditor describe que la auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros; que los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, incluye evaluar la propiedad de las políticas contables, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración.

“El dictamen deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresa su opinión.” (5:542)

f) Opinión del auditor

El dictamen debe indicar, que el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista razonable o están presentados razonablemente, respecto a todo lo importante, sobre la posición financiera de la entidad al final del período cubierto o períodos abarcados, de ser estados comparativos, así como el desempeño financiero y flujos de efectivo, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera, principios o normas internacionales de contabilidad. Ver dictamen de la página 87 de esta tesis.

La opinión del auditor debe indicar, las conclusiones a las que ha llegado con base en los resultados obtenidos de la auditoría. Las conclusiones se basan en el criterio profesional del auditor y establecen si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la entidad.

Esta NIA 700(revisada), indican las frases "dan un punto de vista verdadero y razonable" o "presentan razonablemente, respecto de todo lo importante," como equivalentes y, expresan la opinión del auditor, con respecto a los estados financieros tomados en conjunto.

La opinión del auditor debe indicar el marco de referencia sobre la preparación de los estados financieros de la entidad, usando la frase "de acuerdo con", indicando si son Normas Internacionales de Información Financiera-Normas Internacionales de Contabilidad o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, según la información financiera de la entidad.

Además, la opinión del auditor, establece la presentación razonable de los estados financieros de la entidad respecto de todo lo importante, o establece si el auditor expresa otra opinión, de acuerdo a las circunstancias que se presentan en el desarrollo de una auditoría.

g) Otras responsabilidades a informar

El auditor puede tener responsabilidades adicionales en algunas jurisdicciones, por normas o leyes, de reportar sobre otros asuntos complementarios a la responsabilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros; que desempeñe e informe sobre procedimientos adicionales; o que exprese una opinión sobre asuntos específicos. Dichas responsabilidades de informar dentro del dictamen, deberán plasmarse en una sección por separado que siga al párrafo de opinión. Ver dictamen de la página 87 de esta tesis.

h) Nombre del auditor o nombre de la firma de auditoría

En este apartado, el dictamen indica el nombre, firma y número de colegiado del auditor independiente responsable, que realizó la auditoría de estados financieros. También puede indicar el nombre de la firma de auditoría, además del nombre, firma y número de colegiado del auditor encargado de la auditoría. Cuando la

firma realizó la auditoría, se indica la responsabilidad profesional de asegurar que la auditoría se desarrolló de acuerdo con normas de auditoría. También, el dictamen deberá dar a conocer el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce. Ver dictamen de la página 87 de esta tesis.

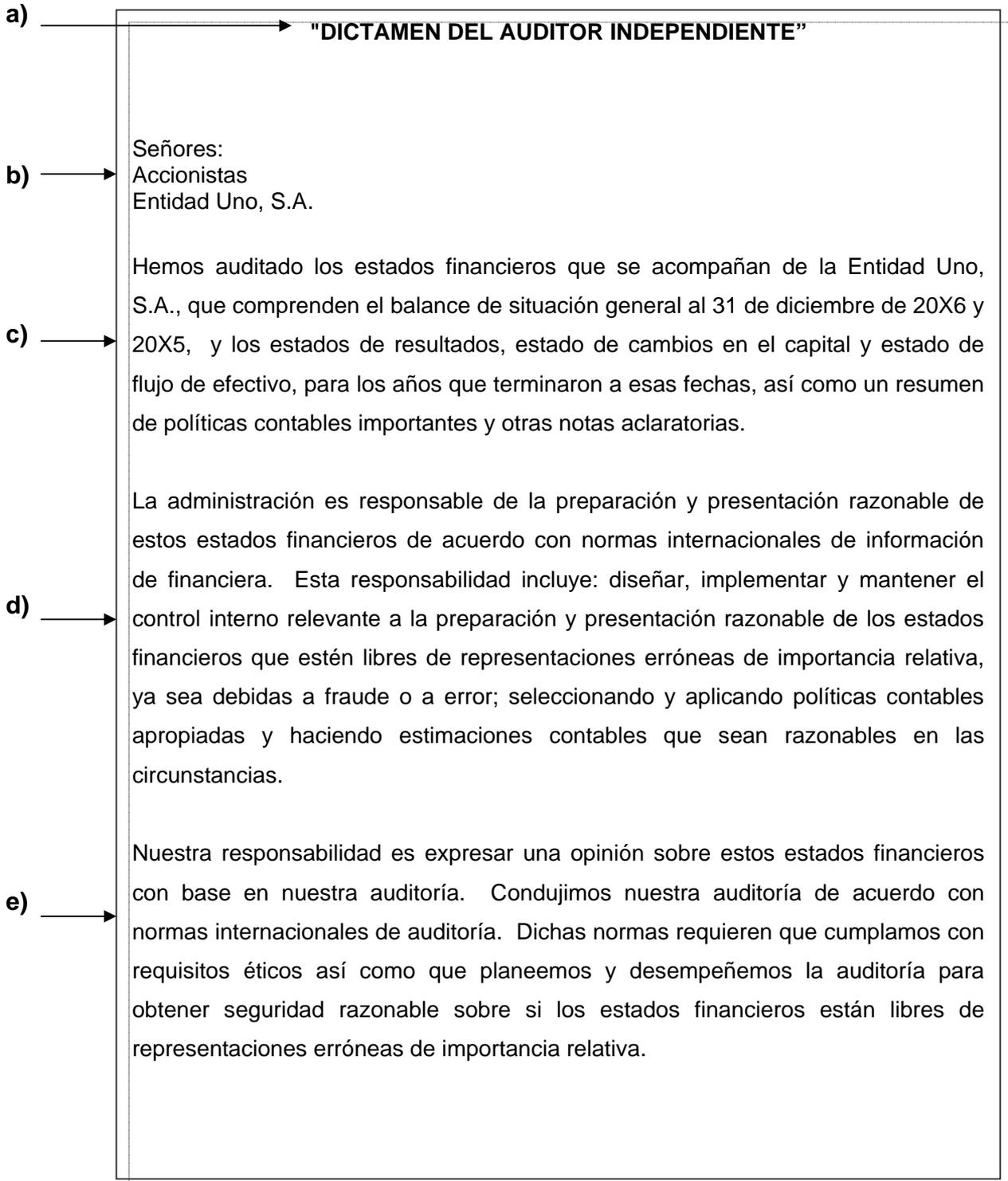
i) Fecha del dictamen

La fecha del dictamen es importante para los usuarios de la información financiera, puesto que indica el último día en que el auditor concluye los procedimientos de auditoría en la oficina del cliente; así como analizar hechos, eventos y transacciones significativas que ocurran después de la fecha de la elaboración de los estados financieros de la entidad, hasta esa fecha. Ver dictamen de la página 87 de esta tesis.

Por ejemplo: si los estados financieros están fechados al 31 de diciembre de 20X6 y el informe está fechado 29 de marzo de 20X7, esta fecha indica que el auditor ha investigado operaciones y sucesos importantes que ocurrieron hasta el 29 de marzo de 20X7.

En las páginas siguientes se presenta una ilustración del dictamen del auditor independiente sobre estados financieros comparativos, con una opinión no calificada, incorporando los elementos básicos citados anteriormente que establece la NIA 700(Revisada), para una auditoría, en donde los estados financieros son preparados de acuerdo con las NIIF's-NIC's.

Dictamen del auditor Independiente



Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 20X6 y 20X5, y de sus resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

(La forma y contenido de esta sección variará dependiendo de la responsabilidad de informar del auditor)



HERNANDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS
Licenciado Giovanni Hernández Cruz
Colegiado No. 13442

Guatemala, 29 de marzo de 20X7

Diferencias sustanciales en la estructura del Dictamen de la NAGA 10 y NIA 700 (REVISADA)

Luego de señalar las secciones que integran la estructura del dictamen de acuerdo a la NIA 700(REVISADA), es necesario identificar los requerimientos que establece la Norma de Auditoría No. 10 emitida por el Comité del IGCPA, la cual establece que el dictamen estándar del auditor debe contener en su estructura un título; un destinatario; así como identificar en el párrafo introductorio los estados financieros auditados, los cuales son responsabilidad de la administración de la entidad y que, la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre dichos estados financieros con base en su auditoría realizada; describir en el párrafo de alcance la naturaleza que conlleva una auditoría y hacer una referencia a las normas de auditoría relevantes; además, expresar en el párrafo de opinión el juicio del auditor sobre los estados financieros de la entidad; debe contener también, el nombre del auditor que realizó la auditoría y la fecha de emisión del dictamen.

La NIA 700(REVISADA) establece los elementos básicos que debe incluir el dictamen que expresa una opinión no calificada del auditor, para entidades que elaboran estados financieros con un marco de referencia de información financiera NIIF's-NIC's, a diferencia de lo que establece la Norma No. 10 emitida por el Comité del IGCPA, en esta NIA se debe incluir en el párrafo introductorio, una referencia al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias que la entidad ha elaborado, las cuales son parte integral de los estados financieros auditados.

La responsabilidad de la administración y la del auditor que se incluyen en el párrafo introductorio según al Norma 10, se dividen de acuerdo a esta NIA en dos párrafos separados, en el primer párrafo, sobre la responsabilidad de administración de la entidad por los estados financieros, establece que se deben

preparar y presentar dichos estados de acuerdo con normas internacionales de información de financiera y que dicha responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante para que los estados financieros estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o a error; además que se han seleccionado y aplicado las políticas contables apropiadas y, que se han realizado estimaciones contables razonables.

El segundo párrafo de acuerdo a la NIA 700(REVISADA), que establece la responsabilidad del auditor, debe contener una declaración de que el auditor es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría realizada y que se realizó de acuerdo con normas internacionales de auditoría; además, en este párrafo se debe incluir que dichas normas requieren que el auditor cumpla con requisitos éticos; también, se debe hacer una descripción del trabajo que el auditor desempeñó, el cual incluye los procedimientos seleccionados, así como incluir la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Dichas evaluaciones del riesgo, consideran el control interno relevante de la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría apropiados, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad, sino, sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto de la entidad.

4.3 Opinión del Contador Público y Auditor

Las normas de auditoría requieren que el auditor emita un dictamen que expresa una opinión sobre los estados financieros de una entidad económica.

El párrafo de opinión establece que el Contador Público y Auditor declara que los estados financieros tomados en conjunto, presentan razonablemente o dan un

punto de vista verdadero y razonable, respecto a todo lo importante, la posición financiera de la entidad, el desempeño financiero y flujo de efectivo por el período cubierto o períodos abarcados, de ser estados comparativos, o bien, establecer una aseveración de que no puede expresar una opinión sobre los estados financieros, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera relevante, en el caso de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF's-NIC's, principios o políticas de contabilidad, como marco de referencia de información financiera para elaborar los estados financieros.

4.4 Tipos de Opinión

La NIA 700(REVISADA) y la NIA 701 describen las opiniones que puede expresar el auditor, de acuerdo a las distintas circunstancias que se presentan según la evidencia obtenida en el desarrollo de una auditoría de estados financieros de una entidad económica por un período o períodos abarcados, de ser estados comparativos; siendo estos tipos de opinión, los que se describen a continuación:

4.4.1 Opinión no calificada

En una opinión no calificada sinónimo de una opinión limpia, estándar, o sin salvedades, el auditor emite un dictamen que “establece que los estados financieros se presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo de una entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad”. (13:43)

Se expresa una opinión no calificada “cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y justo o se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera”. (5:542)

A continuación se ilustra, la sección que contiene una opinión no calificada en el dictamen del Contador Público y Auditor:

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 20X6 y 2005, y de sus resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Una opinión no calificada, se expresa cuando en el desarrollo de la auditoría se han cumplido las siguientes condiciones:

- a) Se incluyen todos los estados financieros básicos de la entidad.
- b) El auditor ha asegurado las tres normas personales:
 - (i) Preparación técnica y capacidad profesional.
 - (ii) Cuidado profesional.
 - (iii) Actitud independiente.
- c) Se ha reunido suficiente evidencia, como resultado de haber desarrollado las tres normas de ejecución del trabajo.
- d) Los estados financieros se presentan de acuerdo con un marco de referencia de información financiera relevante.

Una opinión no calificada también indica que han sido determinados y revelados, en forma apropiada en los estados financieros de la entidad, cualquier cambio en principios contables o en el método de su aplicación y los efectos consecuentes.

4.4.2 Opinión calificada

Un dictamen que contiene una opinión calificada o con salvedad, establece que “excepto por los efectos del (de los) asunto (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”. (13:43)

“En una opinión calificada, el auditor concluye que no puede expresar una opinión no calificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es de tanta importancia relativa ni tan dominante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión calificada deberá expresarse como “excepto por” los efectos del asunto a que se refiere la salvedad”. (5:555)

A continuación se ilustra, la sección que contiene una opinión calificada o con salvedad en el dictamen Contador Público y Auditor:

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes si los hay, que pudieran haberse determinado si hubiéramos podido examinar evidencia con relación a... los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

El auditor concluye que no puede expresar una opinión no calificada, pero el efecto no es tan importante para requerir una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad.

El auditor emite un dictamen que contiene una opinión calificada, cuando:

- a) Le impiden el desarrollo de procedimientos considerados necesarios
- b) No ha logrado acumular suficiente evidencia importante.
- c) Existen restricciones en el alcance de la auditoría.

- d) Existen incertidumbre importantes que afecten los estados financieros
- e) Los estados financieros contienen una desviación de los Principios de Contabilidad o políticas contables, cuyo efecto es importante.
- f) Hubo un cambio importante de principios o políticas contables

Cuando el auditor expresa una opinión calificada, debe revelar en el dictamen en uno o más párrafos anteriores al párrafo de opinión, las razones importantes que ameritan la salvedad. Debe, además incluir en el párrafo de opinión la frase “excepto por” o “a excepción de”, como salvedad y hacer referencia al párrafo explicativo precedente.

4.4.3 Opinión adversa

El auditor expresa una opinión adversa o negativa cuando “establece que los estados no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones, ni el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con Principios de Contabilidad”. (13:43)

Se expresa una opinión adversa, cuando el auditor establece que “los estados financieros tomados en conjunto son erróneos o engañosos en forma importante, por tanto, no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad de conformidad con los Principios de Contabilidad”. (4:43)

Una opinión adversa deberá expresarse “cuando el efecto de un desacuerdo sea de tanta importancia relativa y tan dominante para los estados financieros que el auditor concluya relativamente que una opinión calificada del dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equivocada o incompleta de los estados financieros”. (5:555)

A continuación se ilustra, la sección que contiene una opinión adversa en el dictamen Contador Público y Auditor:

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos discutidos en el (los) párrafo(s) precedente(s), los estados financieros no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y de sus resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Una opinión adversa declara que los estados financieros no están presentados razonablemente, siempre que el auditor tiene conocimiento de haber evaluado evidencia suficiente y competente.

Si el auditor considera expresar una opinión adversa, debe revelar en uno o más párrafos explicativos, anteriores al párrafo de opinión, las razones importantes y los efectos principales que ameritan una opinión adversa sobre los estados financieros.

4.4.4 Abstención de opinión

Una abstención o negación de opinión “establece que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros” (13:58).

Una abstención de opinión deberá expresarse “cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea de tanta importancia relativa y tan dominante que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y, en consecuencia, no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros”. (5:555)

Este tipo de opinión se expresa cuando el auditor no está satisfecho acerca de que los estados financieros tomados en conjunto se presenten razonablemente o por limitaciones que no permiten obtener evidencia.

A continuación se ilustra, la sección que contiene una abstención de opinión en el dictamen Contador Público y Auditor:

Debido a que la entidad no permitió confirmar a los clientes y proveedores, no se tomó los inventarios físicos y no contar con documentación para la propiedad, planta y equipo adquirida y por la naturaleza de los registros contables inadecuados, no pudimos satisfacernos a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría de los saldos de dichas cuentas, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para expresar, y no expresamos, una opinión sobre los estados financieros.

El auditor se abstiene de opinar sobre los estados financieros tomados en conjunto, cuando:

- a) El auditor no es independiente.
- b) Existe una falta de evidencia suficiente, sea por una severa limitación del alcance de la auditoría para formarse una opinión sobre los estados financieros.
- c) Existe una incertidumbre por un supuesto de continuar como Negocio en Marcha, cuyo efecto es importante para los estados financieros.

4.4.5 Opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto

“En ciertas circunstancias, el dictamen del un auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema que afecte a los estados financieros”. (5:554)

“En ciertas circunstancias puede requerir que el auditor incluya un párrafo explicativo a su dictamen estándar, sin que afecte su opinión”. (13:44)

De acuerdo a las definiciones anteriores, no es un tipo de opinión, es una modificación por asuntos que no afectan la opinión del auditor y los estados

financieros de una entidad se presentan razonablemente, sin embargo se requiere proporcionar información adicional importante. Las circunstancias que requieren apartarse de la opinión pueden ser por incertidumbres inmateriales, dudas sobre la capacidad de la entidad como negocio en marcha, ha habido un cambio en un principio o política contable o enfatizar algún asunto importante para los usuarios de los estados financieros, como por ejemplo que la entidad es componente o pertenece a un gran grupo de compañías importantes, una sucursal o afiliada, tiene transacciones importantes con partes relacionadas, enfatizar algún evento inusual o un aspecto contable que afecta la comparabilidad de los estados financieros actuales con los del período anterior.

Cuando el auditor desea enfatizar, de acuerdo a las circunstancias, algún asunto relacionado con los estados financieros, debe ser presentado en un párrafo separado en el dictamen no calificado del auditor después del párrafo de opinión.

A continuación se incluye resumen de los distintos tipos de opinión que expresa el Contador Público y Auditor:

Tipos de opinión que expresa el Contador Público y Auditor

Tipos de Opinión	Conclusión del Auditor
No calificada	Los estados financieros se presentan razonablemente.
Calificada	Los estados financieros se presentan razonablemente, salvo o excepto por puntos específicos.
Adversa o negativa	Los estados financieros no se presentan razonablemente.
Abstención o negación	No expresa que los estados financieros se presentan razonables.
No calificada con párrafo de énfasis de asunto	Los estados financieros se presentan razonablemente, adicionando un párrafo de información importante.

4.5 La opinión del auditor en dictámenes con propósito especial

La opinión del auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente, respecto a todo lo importante o bien una aseveración de que no puede expresar una opinión sobre los estados financieros, extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, sin embargo, el auditor también puede expresar una opinión en un dictamen con propósito especial, como lo establecen las normas de auditoría, en este caso, lo expone la normas de auditoría No. 33 “Dictámenes especiales” emitida por el Comité del IGCPA y la NIA 800 “El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial” emitida por el Consejo del IFAC, las cuales establecen y proporciona lineamientos que el auditor debe considerar cuando realiza una auditoría con propósito especial.

En una auditoría con propósito especial el auditor debe evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para expresar por escrito en el dictamen una opinión apropiada o modificarla, de acuerdo a las circunstancias presentadas. El auditor debe asegurar el acuerdo con el cliente en cuanto a la auditoría con propósito especial a realizar, la forma y contenido del dictamen que va a emitir, en relación con:

- Un juego de estados financieros preparados de conformidad con otra base comprensiva o integral de contabilidad.
- Un componente, elemento, cuenta o renglón específico de un juego de estados financieros de propósito especial, como un solo estado financiero.
- Cumplimiento de convenios o con acuerdos contractuales, o estipulación reglamentaria, relacionadas con estados financieros auditados.
- Presentaciones financieras para cumplir con convenios o con acuerdos contractuales, o estipulación reglamentaria
- Estados financieros resumidos.
- Otros informes con propósito especial.

Dictamen de estados financieros preparados de conformidad con otra base comprensiva o integral de contabilidad

Otra base comprensible o integral de contabilidad “comprende un conjunto de criterios que se usan para preparar los estados financieros que aplica a todas las partidas de importancia relativa y que tiene un soporte sustancial”. (5:603)

Otra base comprensiva o integral de contabilidad, diseñada para atender las necesidades de usuarios específicos sobre las cuales el auditor emite su dictamen, se consideran las siguientes:

- a) La base de contabilidad que la entidad utiliza para cumplir con las estipulaciones de una dependencia reguladora gubernamental, de cuya fiscalización depende la entidad, por ejemplo, las entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos.
- b) La base contable de ingresos y egresos en efectivo y las modificaciones a dicha base, percibido modificado, que tenga un respaldo sustancial.
- c) La base contable que aplica la entidad para presentar su declaración de impuestos, por el período cubierto por los estados financieros.

El auditor al informar sobre estados financieros que han sido preparados de conformidad con otra base comprensiva o integral de contabilidad, debe modificar el dictamen, descrito en el numeral 4.2 de este capítulo, en lo siguiente:

- Un párrafo anterior al de la opinión, que indique una declaración sobre la base comprensible o integral de contabilidad que se utiliza y referirse a una nota a los estados financieros que proporcione y describa dicha información.
- En el párrafo que expresa la opinión el auditor, declarar si los estados financieros están presentados razonablemente, de conformidad con la otra

base comprensible o integral contable que se describe. Cuando el auditor concluya de que los estados financieros no están presentados razonablemente sobre la base contable descrita y modifique su opinión, debe divulgar todas las razones sustantivas que le hayan hecho llegar a esa conclusión, en uno o varios párrafos explicativos, anterior al párrafo de la opinión del dictamen y debe incluir en el párrafo de opinión un lenguaje adecuado que lo modifique, así como una referencia a dicho(s) párrafo(s) explicativo(s), de acuerdo a las circunstancias presentadas en el desarrollo de la auditoría, como las descritas en el numeral 4.6 de este capítulo.

- Si los estados financieros son preparados de conformidad con estipulaciones o requisitos de una dependencia reguladora gubernamental, deberá agregarse en el dictamen un párrafo, seguido al de opinión, que restrinja la distribución del dictamen solo para funcionarios de la entidad o para la dependencia reguladora. Este párrafo restrictivo siempre es aplicable, aún cuando, de acuerdo con las leyes o reglamentos, el dictamen del auditor puede llegar a ser un asunto de interés público.

Los estados financieros que se preparan de conformidad con otra base comprensiva o integral de contabilidad deben incluir, en las notas que los acompañan, un resumen de políticas contables importantes que detallen la base de presentación y describa cómo es que dicha base difiere de los principios o políticas de contables de observancia general.

A continuación se enuncian, para efectos de la investigación, la sección que contiene una opinión no calificada en el dictamen sobre estados financieros preparados de conformidad con otra base comprensiva o integral de contabilidad, que establecen las normas de auditoría:

- a) Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base prescrita por una dependencia reguladora y solo para ser presentados ante la misma.

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 otra base comprensiva o integral de contabilidad.

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, S.A. al 31 de Diciembre de 20X6 y 20X5, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con la otra base contable que se describe en la Nota Z.

- b) Dictamen sobre estados financieros preparados sobre la base de efectivo.

Como se describe en la Nota X, estos estados financieros fueron preparados sobre la base de ingresos y desembolsos en efectivo, sobre esta base el ingreso se reconoce cuando se cobra y los gastos se reconocen cuando se gastan, que corresponde a otra base comprensiva o integral de contabilidad.

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 Entidad ABC al 31 de Diciembre de 20X6 y 20X5, y sus ingresos percibidos y gastos pagados durante los años terminados en esas fechas, de conformidad con la otra base contable que se describe en la Nota X.

- c) Dictamen sobre estados financieros preparados de conformidad con la base impositiva de la entidad.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad ABC al 31 de Diciembre de 20X6 y 20X5, y sus resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de conformidad con la base contable usada para propósito de impuestos sobre la renta, que se describe en la Nota X.

Dictamen sobre un componente, elemento, cuenta o renglón específico de un juego de estados financieros de propósito especial, como un solo estado financiero

Al auditor puede solicitársele que exprese una opinión sobre uno o más componentes, elementos, cuentas o renglones específicos de un estado financiero. Entre los componentes, elementos, cuenta o renglones específicos de un estado financiero, sobre los cuales el auditor puede informar con base en una auditoría realizada, de acuerdo con normas de auditoría, incluyen:

- a) Balance general, cuentas por cobrar, inventarios, cálculo de bono de un empleado o la provisión para impuesto sobre la renta.
- b) Arrendamientos.
- c) Regalías.
- d) Una participación en las utilidades.

Al expresar una opinión sobre uno o más componentes, elementos cuentas o renglones específicos de un estado financiero, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría y preparar su dictamen teniendo presente los propósitos de su contratación.

“Este tipo de trabajo no da como resultado un dictamen de los estados financieros tomados como un todo y, en consecuencia, el auditor expresa una opinión sólo si el componente auditado está preparado, respecto a todo lo importante, de acuerdo en la base de contabilidad identificada”. (5:605)

El auditor al determinar su alcance del trabajo, debe considerar que muchos elementos de los estados financieros están relacionados entre si, por ejemplo ventas y cuentas por cobrar; inventarios y cuentas por pagar; así como el

inmovilizado material con la depreciación; por lo cual, se puede afectar la información sobre la que se va a expresar una opinión de auditoría.

Cuando el auditor sea contratado para expresar una opinión sobre uno o más componentes, elementos, cuantas o renglones de un estado financiero, debe modificar el dictamen descrito en el numeral 4.2 de este capítulo, en lo siguiente:

- El párrafo introductorio debe indicar el o los componentes, elementos, cuentas o renglones específicos identificados en el dictamen que fueron auditados.
- En el párrafo de la responsabilidad de la administración, indicar que el o los componentes, elementos, cuentas o renglones especificados son responsabilidad de la entidad.
- En el párrafo de la responsabilidad del auditor, declara que éste es responsable de expresar una opinión sobre el o los componentes, elementos, cuentas o renglones especificados, con base en la auditoría.
- Se debe incluir en un párrafo antes al de opinión que describa, las bases para la presentación de los componentes, elementos, cuentas o renglones específicos y, cuando sea aplicable, cualquier convenio que especifique dichas bases o la presentación sea con otra base comprensible o integral de contabilidad.
- En el párrafo que expresa la opinión del auditor, declarar si el o los componentes, elementos, cuentas o renglones están presentados razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, de conformidad con la base contable utilizada, o cuando la conclusión de que no están presentados razonablemente, de acuerdo a las circunstancias presentadas en el desarrollo de la auditoría descritas en el numeral 4.6 de este capítulo, entonces el

auditor debe divulgar en un(os) párrafo(s) explicativo(s) las razones que lo obligan a modificar la opinión.

Si el o los componentes, elementos, cuentas o renglones específicos estén preparado para cumplir con los requisitos o las estipulaciones de un contrato o convenio que dé por resultado presentación que no esté de acuerdo, ya sea una base comprensible o identificable de contabilidad u otra distinta base comprensiva o integral de contabilidad, debe agregarse un párrafo, después del párrafo de opinión, que restrinja la distribución del informe dentro de la entidad y la las partes del convenio o acuerdo. Esta restricción es necesaria debido a que la base de presentación es determinada por referencia a un documento, que por lo general no estaría a la disposición de terceros.

Si el o los componentes, elementos, cuentas o renglones específicos sea parte de o esté basado en la utilidad neta o en la inversión de los accionistas o su equivalente de la propia entidad, el auditor debe haber auditado los estados financieros en su totalidad para poder expresar una opinión sobre ese componente, elemento, cuanta o renglón específico.

A continuación se enuncian, para efectos de la investigación, la sección que contiene una opinión no calificada en el dictamen que expresan una opinión sobre uno o más componentes, elementos, cuenta o renglones específicos en un estado financiero, que establecen las normas de auditoría:

a) Dictamen relacionado con un componente, cuentas por cobrar.

En nuestra opinión, el rubro de cuentas por cobrar anteriormente identificado presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, las cuentas por cobrar de la Entidad ABC, S.A. al 31 de Diciembre de 20X6 y 20X5, de conformidad con...

- b) Dictamen relacionado con el monto de ventas para fines de cálculo de arrendamiento.

En nuestra opinión, el rubro de ventas brutas identificado anteriormente presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, las ventas brutas de la Entidad ABC como arrendante efectuada en su tienda principal en (ciudad), (departamento), por los años terminados al 31 de Diciembre de 20X6 y 20X5, como se define en el contrato de arrendamiento.

El presente informe está destinado sólo para información y uso de la Junta de Accionistas y la Gerencia tanto de la Entidad XYZ como arrendante y de la Compañía ABC como arrendataria. no debe ser utilizado para otros fines.

- c) Dictamen relacionado con regalías

Hemos sido informados que, de conformidad con la interpretación del contrato mencionado en el primer párrafo hecha por la Entidad ABC, las regalías tuvieron como base el número de motores producidos, sin una reducción de las devoluciones que fueron sustituidas por motores nuevos sin cargo adicional para los clientes.

En nuestra opinión, la información de regalías, identificada anteriormente, presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, el número de motores producidos por la División ZZ de la Entidad ABC durante los años terminados al 31 de diciembre de 20X6 y 20X5, así como el monto de las regalías aplicables a los mismos, según el contrato de uso de marca mencionado anteriormente.

- d) Dictamen sobre participación de utilidades

Hemos sido informados que los documentos que deciden la determinación de la participación de Juan Pérez en las utilidades están constituidos por: (a) el contrato de trabajo entre Juan Pérez y la Entidad ABC, fechado el 1 de febrero de 20X3; (b) el convenio de producción y distribución entre la Entidad ABC y Calidad Total, S. A. fechado el 1 de marzo de 20X7; y (c) el convenio sobre facilidades de estudios entre la Entidad ABC y los Estudios QRX, tal como fueran enmendados el 1 de noviembre de 20X3.

En nuestra opinión, la información de participación en las utilidades, identificada anteriormente, presenta razonablemente en todos los aspectos importantes, la participación de Juan Pérez en las utilidades de la Entidad ABC por el año que termino el 31 de diciembre de 20X6, de conformidad con las estipulaciones de los convenios antes mencionados.

Dictamen sobre cumplimiento de convenios o acuerdos contractuales, o estipulaciones reglamentarias, relacionadas con estados financieros auditados

El auditor puede presentar un informe, por separado o que acompañe al dictamen sobre estados financieros, concerniente el cumplimiento de una entidad con aspectos de convenios o acuerdos contractuales, como:

- a) Certificados de bonos.
- b) Convenios o acuerdos de préstamos.
- c) Dependencias reguladoras.

Los convenios o acuerdos contractuales requieren que la entidad cumpla con una variedad de estipulaciones que implican asuntos tales como el pago de intereses, un fondo de amortización, mantenimiento de determinados índices financieros, restricción de pago de dividendos y el uso de los productos de ventas de propiedades.

Cuando el auditor emita un dictamen de auditoría sobre cumplimiento de convenios o acuerdos contractuales, o estipulaciones reglamentarias, debe modificar el dictamen descrito en el numeral 4.2 de este capítulo, en lo siguiente:

- En el párrafo introductorio indicar que los estados financieros fueron auditados de acuerdo con normas de auditoría y que incluya la fecha del dictamen de Contador Público y Auditor sobre dichos estados financieros.
- Un párrafo que incluya una referencia a las estipulaciones o párrafos específicos del convenio, que suministre una afirmación relativa al cumplimiento con las estipulaciones aplicables del convenio, en tanto que éstas se relacionen con asuntos de carácter contable y que especifiquen que

la afirmación se suministra en conexión con la auditoría de los estados financieros. Por lo general, el auditor indica que la auditoría no estaba dirigida primordialmente a obtener algún conocimiento de dicho cumplimiento.

- Un párrafo que incluya una descripción y la fuente de interpretaciones importantes, si las hay, hechas por la administración de la entidad en relación con las estipulaciones del convenio del caso.
- Un párrafo que restrinja la distribución del dictamen sólo a aquellos dentro de la entidad y terceros relacionados con el contrato o convenio o para ser presentado ante la dependencia reguladora que corresponda.

A continuación se enuncia, para efectos de la investigación, la sección que contiene una opinión no calificada en el dictamen que expresan una opinión sobre cumplimiento de convenios o con acuerdos contractuales, o estipulaciones reglamentarias relacionadas con estados financieros auditados, que establecen las normas de auditoría:

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 Z y la Entidad ABC; como se describe en la Nota X.

En nuestra opinión, los estados financieros arriba mencionados para fines especiales, presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes la posición financiera de la Entidad ABC al 31 de diciembre de 20X6 y 20X5, y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo para los años terminados en esas fechas, de conformidad con...

La Entidad ABC guardó, respetó de todo lo importante, cumplimiento con los asuntos de la sección del convenio que nos referimos en el párrafo precedente al 31 de diciembre de 20X6.

Dictamen sobre presentaciones financieras para cumplir con convenios o con acuerdos contractuales, o estipulación reglamentaria

En ciertas ocasiones se pide al auditor que dictamine sobre estados financieros preparados para cumplir con un convenio o acuerdo contractual o estipulaciones reglamentarias. Esta presentación esta destinada para usos específicos.

Un dictamen sobre presentaciones financieras no constituye una presentación completa de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad, aunque los prepare de acuerdo con principios o políticas contables relevantes.

A continuación se enuncia, para efectos de la investigación, la sección que contiene una opinión no calificada en el dictamen sobre presentaciones financieras para cumplir con convenios o con acuerdos contractuales, o estipulación reglamentaria, expresan una opinión sobre información de ingresos brutos y ciertos gastos, para cumplir con una estipulación reglamentaria:

Hemos auditado el Reporte de ingresos brutos y gastos directos de operación de ABC por los...

Estos informes son responsabilidad de...

Nuestra responsabilidad...

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

En nuestra opinión, el reporte identificado anteriormente, presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes...

Dictamen sobre estados financieros resumidos o condensados

“Una entidad puede prepara sus estados financieros que resuman sus estados financieros anuales auditados con el fin de informar a grupos de usuarios interesados en los puntos principales de la posición financiera de la entidad y los resultados de sus operaciones”. (5:607)

El auditor debe emitir un dictamen sobre estados financieros resumidos o condensados cuando haya expresado una opinión de auditoría sobre estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos o condensados. Dichos estados resumidos o condensados se presentan con menos detalles que los anuales, por consiguiente, necesitan indicar la naturaleza de la información resumida y señalar al lector de que, para mejor entendimiento los estados financieros resumidos deben leerse con los estados financieros auditados.

Cuando el auditor emita un dictamen de auditoría sobre estados financieros resumidos, debe modificar el dictamen descrito en el numeral 4.2 de este capítulo, en lo siguiente:

- El título que identifica un dictamen, debe indicar que dichos estados resumidos se derivan de estados financieros auditados, por ejemplo: “Información financiera preparada con los estados financieros auditados por el(los) año(s) que finaliza(n) al 31 de diciembre de 20X6 (y 20X5)”.
- Los estados financieros resumidos no contiene toda la información que requiere el marco de referencia utilizado para los estados financieros auditados, en consecuencia, la opinión que expresa el auditor no se usa la redacción “presentan razonablemente, respecto a todo lo importante” en el párrafo de opinión.

A continuación se enuncia, para efectos de la investigación, la sección que contiene una opinión no calificada en el dictamen que expresan una opinión sobre estados financieros resumidos, que establecen las normas de auditoría:

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos que se acompañan son consistentes, respecto de todo lo importante, con los estados financieros de los cuales se derivaron, y sobre los cuales expresamos una opinión calificada.

Para una mejor comprensión de la posición financiera de la Entidad ABC al 31 de diciembre de 20X6 y 20X5, y de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo para los años terminados en esas fechas, y del alcance de nuestra auditoría, por lo tanto, los estados financieros resumidos deberían leerse conjuntamente con los estados financieros de los cuales se derivaron los estados financieros resumidos y nuestro dictamen de auditoría.

Dictámenes para otros informes con propósito especial

a) Formularios o cédulas prescritas

En algunas circunstancias se presentan formularios o cédulas impresas, diseñadas y adoptadas por los organismos ante los cuales se deben presentar, que prescriben el lenguaje del dictamen que el auditor debe emitir. Estos formularios son inaceptables para los auditores, debido a que el formato no está de acuerdo con lo que establecen las normas de auditoría sobre la presentación de dictámenes.

Algunos formularios de dictámenes pueden ser aceptados por el auditor, siempre que se redacte de nuevo, se modifique o se agreguen frases, para cumplir con lo que requieren las normas de auditoría.

b) Información financiera complementaria

Puede contratarse a un auditor para que realice un reporte sobre información financiera complementaria, el cual se incluye en un documento elaborado por la

administración de una entidad que contenga estados financieros auditados. Estos datos financieros complementarios no son una parte que requieran los estados financieros y, la administración de la entidad es responsable de la información financiera complementaria específica que se presentará.

Cuando el auditor es contratado para que prepare un informe sobre información financiera complementaria, su dictamen debe limitarse a información que se derive de estados financieros auditados. En caso de que la información complementaria incluye datos derivados de estados financieros auditados y otra información, el dictamen del auditor debe identificar: que se ha auditado y expresado una opinión sobre los estados financieros completos; el tipo de opinión expresada, y si, en la opinión del auditor, la información mostrada en los datos financieros complementarios se presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes en relación con los estados financieros completos de los que se deriva.

4.6 Circunstancias que modifican la opinión del dictamen

Una auditoría de estados financieros incluye una evaluación de si la evidencia es suficiente y competente, que permita al auditor expresar una opinión no calificada, calificada, adversa o abstenerse, de acuerdo a las circunstancias que se presentan, solamente si se ha efectuado de acuerdo a Normas de Auditoría y que fueron aplicados todos los procedimientos que consideró necesarios. Estas circunstancias que modifican la opinión del dictamen se detallan a continuación:

4.6.1 Limitación en el alcance

Una limitación en el alcance en una auditoría, es cuando “existe o existió, suficiente evidencia importante, pero no se encuentra disponible para el auditor por razones tales como políticas de restricción en los registros u otras restricciones impuestas por la administración”. (13:45)

Una limitación para el auditor, como se establece en el Capítulo II numeral 2.5.2 de esta tesis, existe cuando en el desarrollo de la auditoría le impiden realizar un procedimiento necesario o alternativo para obtener evidencia apropiada, o no se encuentra disponible, por restricciones impuestas por la entidad u otras circunstancias relacionadas con elementos importantes de los estados financieros; requieren por tanto, que el auditor decida si ha examinado evidencia suficiente y competente para expresar una opinión calificada o abstenerse a opinar.

Las restricciones comunes en el alcance de la auditoría, impuestas por el cliente incluyen: las que impiden observar la toma física de inventarios, confirmaciones de cuentas por cobrar directa, cuando no ha revisado los estados financieros de la subsidiaria, en el caso de las inversiones.

En el caso de que la limitación sea por otras circunstancias, que se escapan del control del cliente, se encuentran: la limitación de tiempo para ejecutar el trabajo, imposibilidad de obtener evidencia suficiente de algún asunto o el registro contable es inadecuado, que impiden al auditor aplicar procedimientos necesarios de auditoría.

Cuando existe una limitación en el alcance poco importante el auditor debe expresar una opinión no calificada, caso contrario, el auditor debe expresar una opinión calificada o una abstención de opinión, como a continuación se describen:

a) Opinión calificada:

En el caso de existir una limitación en el alcance o falta de evidencia suficiente, el auditor debe expresar una opinión calificada, además, la situación debe ser descrita en un párrafo explicativo anterior al párrafo de opinión y hacer referencia a los párrafos de la responsabilidad del auditor y de opinión en el dictamen. La

redacción del párrafo de opinión debe indicar que la salvedad tiene que ver con los posibles efectos sobre los estados financieros y no la limitación en el alcance en sí. Ver numeral 4.4.2 en este capítulo.

b) Abstención de opinión:

Cuando la limitación es impuesta por el cliente, el auditor debe abstenerse de opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto e indicar en uno o más párrafos los aspectos que la originan. Ver numeral 4.4.4 en este capítulo.

Si el cliente limita el alcance del auditor, implica que limita la responsabilidad del auditor. También, cuando la limitación del alcance se extiende a muchas áreas de los estados, el auditor considera necesario abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros.

La decisión del auditor, con respecto a que opinión debe expresar, depende de la evaluación de la importancia de los procedimientos omitidos necesarios para formarse una opinión sobre los estados financieros auditados.

La evaluación se verá afectada por la naturaleza y magnitud de los efectos potenciales de los asuntos y su importancia en los estados financieros, es decir, la materialidad que ésta presente.

4.6.2 Desacuerdo sobre políticas contables o NIIF's

De acuerdo a lo establecido en el Capítulo I de esta tesis, los principios de contabilidad son bases o métodos para registrar las operaciones que realiza una entidad, sinónimo de políticas, prácticas o normas de contabilidad que se reflejan en los estados financieros que el auditor examina de acuerdo con normas de auditoría.

Como resultado del examen de los estados financieros, cuando exista una desviación de políticas contables, como se establece en el Capítulo II numeral 2.5.2 de esta tesis, el auditor debe considerar la importancia de la evidencia obtenida para establecer si los efectos ocasionados por una desviación afectan o no los estados financieros materialmente y por tanto, tengan incidencia en la opinión del dictamen. Si no afectan los estados financieros deberá emitir una opinión no calificada.

El auditor debe obtener evidencia de que se están cumpliendo los principios o políticas contables, por la administración de la entidad, referentes a si: los principios o políticas tienen aceptación general; si los principios o políticas son adecuados; la información presentada en los estados financieros se clasifica y resume de manera razonable; y los estados financieros reflejan los eventos y transacciones.

Cuando la desviación de políticas contables o de principios de contabilidad tiene un efecto sobre los estados financieros, el auditor debe expresar una opinión calificada o adversa, considerando el grado de importancia de los efectos; la importancia relativa; las áreas afectadas y el impacto sobre los estados financieros tomados en conjunto. A continuación, se describen los tipos de opinión, cuando existen desviaciones:

a) Opinión calificada:

Si el auditor expresa una opinión calificada, debe revelar en un párrafo anterior al de la opinión, las razones que lo llevaron a la conclusión de que existe una desviación de principios contables. Además, en el propio párrafo de opinión debe incluirse la referencia hacia un párrafo explicativo que revele los efectos del asunto motivo de salvedad. Si los efectos no se pueden determinar razonablemente, se debe indicar en el dictamen o en una nota a los estados financieros. Ver numeral 4.4.2 en este capítulo.

b) Opinión adversa:

Si el auditor expresa una opinión adversa por desviación de principios contables, de acuerdo a su juicio, es porque los estados financieros de la entidad tomados en conjunto, no se presentan razonablemente de conformidad con Principios de Contabilidad o Políticas Contables, como marco de referencia de información financiera. Ver numeral 4.4.3 en este capítulo.

4.6.3 Incertidumbres

Las incertidumbres incluyen contingencias que afectan la razonabilidad de los estados financieros de la entidad, en donde la resolución y por tanto la evidencia, que requiere el auditor, se dará en una fecha futura.

Un asunto de incertidumbre “es algo que se espera sea resuelto en una fecha futura, en la que se considera tener disponible suficiente evidencia importante con respecto a su resolución”. (13:45)

Una incertidumbre, de acuerdo a su naturaleza puede referirse a situaciones financieras de la entidad, siendo de carácter inusual o de ocurrencia poco frecuente, por ejemplo: litigios relacionados con responsabilidad civil por daños a terceros. En tales casos, el auditor debe considerar la posible pérdida en relación con el patrimonio y el balance general, tales como activos y pasivos totales o activos y pasivos corrientes.

Mientras otras incertidumbres tienen relación directa con los resultados de las operaciones y flujo de efectivo de la entidad, en estos casos pueden tener más relación con las operaciones normales y recurrentes, por ejemplo: litigios relacionados con decisiones sobre qué parte de los ingresos pagarán regalías. En tales circunstancias, el auditor debe considerar la posible pérdida en el estado de resultados.

Por tanto, para evaluar una posible pérdida por incertidumbre, el auditor debe considerar cual de los estados financieros es la base más apropiada y decidir si es necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen o si las situaciones requieren la necesidad de una opinión calificada, una abstención o una adversa.

Una incertidumbre requiere que el auditor exprese una opinión con párrafo de énfasis de asunto, opinión calificada, opinión adversa o una abstención de opinión, que a continuación se describen:

a) Opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto:

El auditor debe considerar la necesidad de incluir un párrafo de énfasis en el dictamen, cuando el resultado de las incertidumbres que puedan afectar los estados financieros, así como que las revelaciones no son susceptibles de estimación razonable por parte de la entidad y no puede determinarse si deben ajustarse y por qué monto, se debe considerar la posibilidad de que resulte una pérdida importante al resolverse la incertidumbre. Ver numeral 4.4.5 en este capítulo.

En el caso de que el auditor considere que la posibilidad es remota de una pérdida importante a consecuencia de la resolución de la incertidumbre, no debe incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

Si el auditor llega a la conclusión de ser probable que ocurra una pérdida importante para la entidad, que no se puede hacer una estimación razonable del monto de la pérdida y no se ha hecho una provisión en los estados financieros, debe incluir un párrafo de énfasis en su dictamen por la incertidumbre. En el caso de que la entidad proporcione una estimación de la pérdida probable, el auditor debe decidir si incluir o no un párrafo de énfasis en su dictamen, considerando el monto no registrado de la pérdida razonablemente posible, si es

material de acuerdo al juicio del auditor, y que aumente la posibilidad de que ocurra la pérdida.

Si después de considerar las situaciones que involucran incertidumbres, el auditor ha llegado a la conclusión de que debe incluir un párrafo de énfasis en su dictamen, deberá explicar el asunto que originó la incertidumbre, así como indicar que los resultados no pueden ser determinados al momento. También puede hacerse referencia a las revelaciones en una nota a los estados financieros.

La resolución posterior de una incertidumbre, motivo de un párrafo de énfasis en el dictamen, generalmente:

- (i) Será reconocida en los estados financieros de un período futuro; o
- (ii) Se llegará a la conclusión de que el asunto no ha tenido efecto monetario en los estados financieros.

En muy pocos casos la resolución posterior de la incertidumbre origina ajustes en los estados financieros de la entidad. Sin embargo, el párrafo que menciona la incertidumbre en el dictamen debe ser el mismo, sin considerar el tratamiento contable que resulte de la aclaración de la incertidumbre.

b) Opinión calificada o adversa:

La desviación a principios o políticas contables que involucran incertidumbres, se ubican en:

- (i) Revelaciones inadecuadas: cuando el auditor concluye que una incertidumbre no se ha revelado adecuadamente en los estados financieros de acuerdo a principios contables, debe emitir una opinión calificada o expresar una opinión adversa.

- (ii) Principios de contabilidad inapropiados por estimaciones no razonables: cuando la entidad que prepara los estados financieros, efectúa estimaciones sobre eventos futuros, por ejemplo la vida útil de los activos fijos, la cobrabilidad de las cuentas por cobrar, el valor realizable de los inventarios. Si a juicio del auditor considera que los principios contables utilizados en estimaciones ocasionarán que los estados financieros estén mal presentados, debe expresar una opinión calificada o adversa.

Para ambos casos ver numeral 4.4.2 o 4.4.3 en este capítulo.

c) Opinión calificada o abstención:

Si el auditor no ha obtenido suficiente evidencia importante para soportar las aseveraciones de la entidad, acerca del asunto que involucra incertidumbre y de su presentación en los estados financieros, debe considerar la necesidad de expresar una opinión calificada o una abstención de opinión por limitación en el alcance. Ver numeral 4.4.2 o 4.4.4 en este capítulo.

4.6.4 Capacidad para continuar como negocio en marcha

El auditor, realiza una auditoría y evalúa si existe, información que contradice notablemente la suposición de la capacidad de una entidad para continuar como negocio en marcha para cumplir con sus obligaciones. Considerando que de acuerdo a la NIC 1, Presentación de los Estados Financieros, se establece que “la administración deberá hacer una evaluación de la capacidad de una empresa para continuar como negocio en marcha.”

La NIA 570, Negocio en marcha, proporciona los lineamientos sobre la responsabilidad del auditor, con respecto al supuesto de negocio en marcha, incluyendo la evaluación de la administración de la entidad para continuar como negocio en marcha.

Cuando el auditor “planea y se llevan a cabo los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados de los mismos, deberá considerar lo apropiado del uso por parte de la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros”. (5:477)

El auditor evalúa las condiciones y eventos importantes, si existen, con relación a dudas de la entidad para continuar en marcha por un período razonable de tiempo que no exceda de un año, después del final del período auditado.

No son necesarios procedimientos específicos para identificar las condiciones o eventos que indican que pueden existir dudas de la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, serán suficientes los procedimientos diseñados y aplicados para lograr los objetivos de una auditoría de estados financieros para obtener evidencia apropiada.

El auditor en la aplicación de los procedimientos de auditoría, debe identificar las condiciones o eventos que indican las dudas importantes sobre la continuidad como negocio en marcha. Luego de evaluar las condiciones y eventos, el auditor debe considerar los planes, por escrito, de la gerencia para tratar los posibles efectos adversos en los estados financieros y que sean disminuidos por el período de tiempo razonable, obteniendo suficiente evidencia de que los planes son posibles.

Después de aplicar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor analiza y revisa los planes de la gerencia, concluye que las dudas con respecto a la continuidad de la entidad por un período de un año son mínimas, debe incluir en las notas aclaratorias de los estados financieros, las principales condiciones y eventos así como los planes de la gerencia.

Si a juicio del auditor, ha sido obtenida suficiente evidencia sobre la realización de los planes de la gerencia, que soporten el supuesto de negocio en marcha, no debe modificar su dictamen con opinión no calificada.

De acuerdo a la evidencia obtenida y de las declaraciones de la entidad, el auditor debe expresar una opinión no calificada con párrafo de énfasis, opinión calificada, opinión adversa o una abstención de opinión, como se describe a continuación:

a) Opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto:

Si el auditor después de considerar las condiciones y eventos negativos identificados, con los planes de la gerencia, concluye que existen dudas con respecto a la continuidad de la entidad como negocio en marcha por un período de un año, siempre que se realice una revelación adecuada en los estados financieros, se debe incluir en su dictamen no calificado un párrafo de énfasis, que informe a los usuarios de la incertidumbre de importancia relativa de la duda sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Ver numeral 4.4.5 en este capítulo.

b) Opinión calificada o adversa:

Si el auditor concluye que los planes y declaraciones de la entidad, con respecto a la continuidad como negocio en marcha, por un período razonable son inadecuados y no se hace una revelación adecuada en los estados financieros, como consecuencia, sí la duda de continuidad de negocio en marcha tiene un efecto importante para los estados financieros expresará una opinión calificada. Sí la consecuencia de la duda de continuidad de negocio en marcha tiene un efecto omnipresente para los estados financieros, expresará una opinión adversa. Ver numeral 4.4.2 o 4.4.3 en este capítulo.

c) Abstención de opinión:

Si el auditor establece que el supuesto de negocio en marcha es omnipresente y afecta la razonabilidad de los estados financieros, además, si a juicio del auditor la entidad no tendrá capacidad para continuar como negocio en marcha, deberá expresar una abstención de opinión. Ver numeral 4.4.4 en este capítulo.

De existir situaciones que impliquen múltiples incertidumbres de importancia relativa que sean importantes para los estados financieros, el auditor puede expresar una abstención de opinión.

4.6.5 Falta de uniformidad

Si el auditor se ha satisfecho de que en la comparabilidad de los estados financieros entre un período y otro no se ha visto un cambio material en políticas o principios contables, y que han sido aplicados consistentemente entre períodos o ha existido un cambio en políticas o métodos de aplicación pero el efecto no es material y no afecta la comparabilidad de los estados financieros; en dichos casos el auditor no debe referirse a la falta de uniformidad en su dictamen no calificado.

En cambio, si el auditor considera que existe una falta de uniformidad en los registros de la entidad, debe expresar una opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto, calificada o adversa, como a continuación se describe:

a) Opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto:

Cuando ha existido una falta de uniformidad en políticas o principios contables, el método de aplicación, que tengan un efecto poco importante en la comparabilidad de los estados financieros, el auditor lo debe mencionar en un párrafo de énfasis en su dictamen, identificando la naturaleza de la falta de uniformidad e indicar, que en una nota a los estados financieros se menciona en detalle. Ver numeral 4.4.5 en este capítulo.

El auditor acepta la uniformidad en los estados financieros, a menos que señale excepción en su opinión, con respecto a la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con principios o políticas relevantes de contabilidad.

b) Opinión calificada:

Si los estados financieros de la entidad presente una falta de uniformidad, en el caso de que un principio o política contables es adoptado recientemente no es de aceptación general, el método de contabilizar el efecto no esta de acuerdo con principios o políticas contables o la administración de la entidad no ha justificado razonablemente en los estados financieros, el auditor debe indicarlo en su dictamen, expresando una opinión calificada. Ver numeral 4.4.2 en este capítulo.

c) Opinión adversa:

En el caso de que el efecto de la falta de uniformidad sobre los estados financieros tomados en conjunto sea omnipresente, el auditor deberá expresar una opinión adversa. Ver numeral 4.4.3 en este capítulo.

4.6.6 Cambios contables

Los cambios contables o en políticas contables, establece que un cambio debe ser aceptable, cumpliendo con las condiciones de que; la entidad justifica su utilización, el auditor evalúa la aplicación del cambio para satisfacerse que el principio adoptado es uno generalmente aceptado y que el método de contabilización del efecto está de acuerdo con principios o políticas contables.

La entidad cambiará una política o principio contable, sólo si tal cambio es requerido por una norma o interpretación, que lleve a los estados financieros a suministrar información fiable y relevante. Sí el cambio contable se registró,

presentó y divulgó adecuadamente, el auditor no califica la opinión, en cambio puede incluir en un párrafo de énfasis.

En situaciones de existir un cambio en política o principio contable, el auditor puede expresar una opinión no calificada con párrafo de énfasis en un asunto, opinión calificada o una opinión adversa, como se describe a continuación:

a) Opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto:

En el caso de que la entidad justifique razonablemente el cambio, cumpla con ser un principio o política de observancia aceptable, se contabiliza adecuadamente el efecto del cambio y se divulga adecuadamente, el auditor debe indicarlo en su dictamen, expresando una opinión no calificada con énfasis en un asunto. Ver numeral 4.4.5 en este capítulo.

b) Opinión calificada:

En el caso de que la entidad no justifique razonablemente el cambio o no cumpla con ser un principio o política de observancia aceptable o no se contabiliza adecuadamente el efecto del cambio importante, el auditor debe indicarlo en su dictamen, expresando una opinión calificada. Ver numeral 4.4.2 en este capítulo.

c) Opinión adversa:

En el caso de que el efecto del cambio en principios o políticas contables sobre los estados financieros tomados en conjunto sea omnipresente, el auditor deberá expresar una opinión adversa. Ver numeral 4.4.3 en este capítulo.

La aplicación de un principio o política contable debe ser consistentemente utilizado, en el caso de que el cambio de un principio que no es generalmente aceptado a otro que sí es, no debe ser tratado como un cambio contable, sino como una corrección de error y por lo tanto se reconoce en el dictamen del auditor en un párrafo de énfasis de asunto.

4.6.7 Irregularidades

Las irregularidades son “las omisiones intencionales de cifras o revelaciones en los estados financieros. Las irregularidades incluyen la presentación de información financiera fraudulenta para presentar estados financieros engañosos, que puede considerarse como desfalco”. (13:71)

Las irregularidades implican la manipulación, falsificación, alteración de los registros contables o documentos de soporte, información falsa y aplicación incorrecta de principios o políticas de contabilidad.

Cuando el auditor, después de haber realizado todas las pruebas de auditoría necesarias, ha concluido que los estados financieros están afectados en forma importante por irregularidades, debe expresar una opinión adversa o calificada, fundamentando su opinión.

Si en el desarrollo de una auditoría de estados financieros, el auditor determina que existen irregularidades por parte de la administración de la entidad, debe determinar si es apropiado expresa una opinión calificada o una opinión adversa, que a continuación se describen:

a) Opinión calificada:

Cuando el auditor aplica los procedimientos de auditoría y determina que las irregularidades afectan inmaterialmente o materialmente los estados financieros, debe expresar una opinión calificada. Ver numeral 4.4.2 en este capítulo.

b) Opinión adversa:

Si la entidad impide al auditor aplicar los procedimientos necesarios o después de aplicar sus procedimientos, y el auditor no concluye si las irregularidades afectan materialmente los estados financieros, debe negar una opinión calificada

sobre los estados financieros y expresar una opinión adversa. Ver numeral 4.4.3 en este capítulo.

Si la gerencia no acepta el informe con la opinión adversa, de acuerdo a las circunstancias descritas, el auditor debe retirarse del compromiso y comunicar las razones de su retiro.

4.6.8 Actos ilegales

El auditor debe considerar la posibilidad de actos ilegales cometidos por el cliente, en la auditoría de estados financieros. Un acto ilegal “se refiere a la violación de leyes, reglamentos o disposiciones gubernamentales.”(13:79)

Una entidad, independientemente de su actividad, se ve afectada por leyes fiscales, de seguridad social, protección ambiental o de beneficio a empleados, estas leyes tienen más relación con aspectos de operación que financieros y el efecto sobre la razonabilidad de los estados financieros es indirecto.

El auditor debe determinar si el cliente cumple con las leyes obteniendo declaraciones por escrito de ausencia de violaciones o posibles violaciones cuyos efectos deben considerarse para revelaciones en los estados financieros o registrar pérdidas contingentes.

Cuando no existe evidencia de un acto ilegal, el auditor no necesita efectuar más procedimientos; caso contrario, debe comprender la naturaleza del acto, las circunstancias del mismo y otra información suficiente para evaluar los posibles efectos sobre los estados financieros, investigar ejecutivos de alto nivel involucrados o consultar al asesor legal acerca de la aplicación de leyes vigentes.

Al evaluar la importancia relativa de un acto ilegal, debe considerarse el efecto sobre las cifras presentadas en los estados financieros, incluyendo los efectos monetarios contingentes, como multas o sanciones. Los efectos potenciales de un acto ilegal sobre las operaciones de la entidad, deben ser divulgados en los estados financieros.

En situaciones en que el auditor establece que existe incumplimiento de leyes o reglamentos, debe determinar el efecto en el dictamen, si es apropiado una opinión calificada, adversa o una abstención de opinión, que se describen a continuación:

a) Opinión calificada o adversa:

Si el auditor concluye que un acto ilegal tiene un efecto poco importante o importante sobre los estados financieros, el cual no ha sido divulgado correctamente, debe expresar una opinión calificada o una opinión adversa, dependiendo de la importancia relativa del efecto sobre los estados financieros. Ver numeral 4.4.2 o 4.4.3 en este capítulo.

b) Abstención de opinión

Si el auditor esta imposibilitado para obtener evidencia suficiente y competente para evaluar si un acto ilegal puede ser omnipresente a los estados financieros, debe expresar una abstención de opinión. Ver numeral 4.4.4 en este capítulo.

4.7 Importancia de la circunstancia que modifica la opinión del dictamen

La importancia de la circunstancia determina el tipo de opinión que emite el Contador Público y Auditor, de acuerdo al efecto sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto, elaborados por la entidad.

Para determinar la importancia de la circunstancia, derivado de la evidencia obtenida en el desarrollo de la auditoría, se puede dividir en tres niveles, siendo:

a) Poco importante para los estados financieros:

El primer nivel de importancia se refiere a cuando existe una circunstancia que es poco probable que afecte a los estados financieros, se considera que el efecto es materialmente poco importante, por consiguiente, se emite una opinión no calificada o una opinión no calificada con énfasis de asunto.

b) Importante pero no afecta la materialidad de los estados financieros:

Cuando existe una circunstancia que afectaría los estados financieros, pero siguen siendo razonables y por lo tanto, útiles para los distintos usuarios. Si el auditor concluye que la circunstancia es importante, pero no afecta la materialidad de los estados financieros tomados en conjunto, es adecuada una opinión calificada.

c) Omnipresentes:

El nivel más alto de importancia existe cuando es probable que una circunstancia afecte los estados financieros tomados en conjunto, en este caso, el auditor debe emitir una opinión adversa o abstenerse, de acuerdo a las condiciones existentes.

Cuando se considera que una excepción, opinión calificada, es muy importante, el auditor debe considerar el grado en que afecta los diferentes elementos de los estados financieros, de ahí la notoriedad del efecto

Si la circunstancia es más notoria, va en aumento la posibilidad de emitir una opinión adversa en lugar de una calificada. En el caso de una abstención de opinión, es adecuada cuando el auditor carece de independencia o existe limitación al realizar su trabajo, independientemente de los montos involucrados.

A continuación se resume la relación entre el nivel de importancia de la circunstancia, con el efecto que tiene sobre los estados financieros y el tipo de opinión que el auditor puede emitir:

Efecto sobre los estados financieros

Nivel de importancia	Efecto sobre los estados financieros	Tipo de opinión
Poco importantes	Es poco probable que se vean afectados	No calificada o No calificada con párrafo de énfasis de asunto
Importantes	Es probable que se vean afectados, pero siguen siendo razonables	Calificada o Adversa
Omnipresentes	Se ven afectados y no se presentan razonablemente	Adversa o Abstención

Seguido se muestra un resumen de los tipos de opinión que puede expresar el Contador Público y Auditor al realizar una auditoría, de acuerdo al nivel de importancia de la circunstancia que afecta a los estados financieros, que lo apartan de un dictamen con opinión no calificada:

Nivel de importancia de las circunstancias presentadas

Circunstancia que modifica el dictamen no calificada	Nivel de Importancia		
	Poco importantes	Importantes	Omnipresentes
Limitación en el alcance	No calificada	Calificada	Abstención
Desviación de políticas contables o NIIF's	No calificada	Calificada	Adversa
Incertidumbres	Párrafo de énfasis	Calificada	Abstención/Adversa
Capacidad para continuar como negocio en marcha	Párrafo de énfasis	Calificada /Adversa	Adversa/Abstención
Falta de uniformidad	Párrafo de énfasis	Calificada	Adversa
Cambios contables	Párrafo de énfasis	Calificada	Adversa
Irregularidades	Calificada	Calificada	Adversa
Actos ilegales	Calificada	Calificada /Adversa	Abstención

4.8 Consideraciones de materialidad

La materialidad debe ser considerada por el auditor al planear la auditoría y evaluar si los estados financieros tomados en conjunto, se presentan razonablemente de acuerdo a principios o políticas contables relevantes. La materialidad se evalúa tanto individualmente como en conjunto, para determinar la posibilidad de representaciones erróneas en los estados financieros.

La materialidad es un asunto de juicio profesional del auditor y está influenciada por su percepción de los estados financieros y los hechos de circunstancias que los rodean, tanto de las cantidades, relativamente pequeñas que acumulativamente o en conjunto pueden tener un efecto importante u omnipresente sobre los estados financieros, como de juicios cualitativos o cuantitativos.

Frecuentemente, se maneja por los auditores un porcentaje (%) que establece un margen, como indicador de materialidad o de importancia relativa, el cual puede tener de base el Activo total, el Capital o los resultados de operación, así como la utilidad neta. “Una cifra usada comúnmente para establecer la importancia relativa es un 5% de la base elegida.” (8:835)

Para expresar una opinión sobre los estados financieros en conjunto, el auditor determina y evalúa la materialidad de las circunstancias que se presentan en el desarrollo de la auditoría y de los componentes, cuentas o áreas afectadas de la entidad, así como, de los ajustes propuestos por el auditor, de ser aceptados o no por la administración, para lo cual y con efectos ilustrativos de la investigación de esta tesis, se presenta una matriz de evaluación de materialidad.

En esta matriz contiene varias columnas, en el lado izquierdo se anotan los componentes o áreas que integran los estados financieros que elabora la entidad, propiamente el balance de situación y el estado de resultados:, seguidos del importe o valor monetario de cada elemento. Luego se debe incluir un resumen de los ajustes propuestos, considerando los que individualmente carecen de importancia y que en conjunto pueden producir un efecto sobre los estados financieros, este resumen de ajustes debe tener el porcentaje que corresponde con respecto al total del balance de situación o estado de resultados. Seguido, se anotan los valores y porcentajes de los ajustes que acepta y cuales no acepta la administración de la entidad para determinar el porcentaje de las áreas afectadas. También, se debe incluir las circunstancias encontradas en el desarrollo de la auditoría, que modifican la opinión no calificada del auditor, así como determinar el efecto en valores y porcentaje del área que corresponde. Esta matriz se presenta a continuación:

CAPÍTULO V
CASO PRÁCTICO
TIPOS DE OPINIONES EXPRESADAS EN EL DICTAMEN POR EL
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS

Para efectos de la investigación, los casos prácticos que se presentan se enfocarán únicamente a la opinión, o circunstancias que la modifican, que expresa en el dictamen el Contador Público y Auditor Independiente, como resultado de la evidencia, obtenida al realizar una auditoría de estados financieros en una entidad económica, al aplicar su juicio objetivo y profesional, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.

En virtud, que no es posible tratar todos los casos que se pueden presentar al Contador Público y Auditor para expresar una opinión en su dictamen, se desarrolla un caso práctico al cual se adicionarán, para ejemplificar cada una de las distintas opiniones planteadas en la Hipótesis del Plan de Investigación, las situaciones que con mayor frecuencia se presentan en la práctica profesional, que modifican la opinión.

5.1 Dictamen con opinión no calificada

Para el desarrollo de este caso práctico, se describen las situaciones que el Contador Público y Auditor debe considerar al realizar una auditoría, para emitir un dictamen que contiene una opinión no calificada, tal como se expuso en el Capítulo IV de esta tesis, la cual expresa que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo de la Entidad Uno, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de conformidad con un marco de referencia de información financiera, Normas Internacionales de Contabilidad.

Generalidades

Para el año que termina al 31 de diciembre de 2006, la Junta de Accionistas de la “*Entidad Uno, S.A.*”, cuya actividad principal es la compra y distribución de calzado para dama, caballero y niño, tanto al mayoreo como al detalle, ha solicitado los servicios profesionales de la firma HERNÁNDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS, para realizar una auditoría de estados financieros, de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, para determinar la razonabilidad de las cifras mostradas en dichos estados.

Se establecen, para el desarrollo de la auditoría, que las fechas sobre el trabajo, serán, para la visita preliminar el 4 de diciembre de 2006; la toma física de inventarios el 30 de diciembre de 2006; la visita final, el 15 de marzo de 2007; y la fecha de emisión del dictamen, el 29 de marzo de 2007.

El proceso de la auditoría, previo haber elaborado una adecuada planeación y evaluado el control interno, revela lo siguiente:

1. Los procedimientos contables generan información confiable y oportuna, útil para la toma de decisiones, que se reflejan en los estados financieros, que elaboran mensualmente, además, cumplen con la legislación vigente.
2. Registra sus operaciones contables con base en Normas Internacionales de Contabilidad (NIC’s), las cuales se adoptaron en Guatemala por el IGCPA el 04 de junio de 2001 como PCGA. El método contable de registro es el devengado, el cual consiste en que los ingresos se operan al momento de devengarse y los costos y gastos al momento de incurrirse.

3. La entidad elaboró los estados que muestran la posición financiera y resultados de operaciones, así como el estado de cambios en el capital y el correspondiente estado de flujo de efectivo por los años terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, presentados en forma comparativa como lo requieren las Normas Internacionales de Contabilidad como marco de referencia de información financiera relevante, los cuales se presentan a continuación:

“ENTIDAD UNO, S. A.”
Balances de Situación General
Período terminado al 31 de diciembre 2006 y 2005
(Expresados en Quetzales)

	2006	2005
ACTIVO		
No Corriente		
Inmovilizado Material	233,961.00	287,257.00
Activos Intangibles	13,192.00	17,590.00
Corriente		
Inventarios	338,250.00	329,733.00
Cuentas por Cobrar	237,827.00	234,189.00
Caja y Bancos	225,314.00	221,011.00
Total Activo	1,048,544.00	1,089,780.00
PATRIMONIO Y PASIVO		
Capital		
Capital	400,000.00	400,000.00
Utilidades No Distribuidas	135,036.00	48,400.00
Reserva Legal	7,108.00	2,548.00
Pasivo No Corriente		
Préstamos Bancarios	225,000.00	350,000.00
Indemnizaciones por Pagar	65,042.00	27,522.00
Pasivo Corriente		
Cuentas por Pagar	49,838.00	43,114.00
Proveedores	125,548.00	195,306.00
ISR por Pagar	40,972.00	22,890.00
Total Patrimonio y Pasivo	1,048,544.00	1,089,780.00

“ENTIDAD UNO, S. A.”
Estado de Resultados
Período del 1 de enero al 31 de diciembre 2006 y 2005
(Expresado en Quetzales)

	2006	2005
Ventas Netas	3,365,176.00	1,418,000.00
Costo de Ventas	<u>2,282,126.00</u>	<u>978,420.00</u>
Ganancia en Ventas	1,083,050.00	439,580.00
<u>Gastos de operación</u>		
Gastos de venta	512,985.00	214,931.00
Gastos de administración	<u>417,897.00</u>	<u>140,811.00</u>
Ganancia en operación	152,168.00	83,838.00
<u>Otros gastos y productos</u>		
Gastos financieros	<u>20,000.00</u>	<u>10,000.00</u>
Ganancia antes de impuesto	132,168.00	73,838.00
ISR por pagar	<u>40,972.00</u>	<u>22,890.00</u>
Ganancia después de ISR	91,196.00	50,948.00
Reserva Legal	<u>4,560.00</u>	<u>2,548.00</u>
Utilidad Neta	<u>86,636.00</u>	<u>48,400.00</u>

“ENTIDAD UNO, S. A.”
Estado de cambio en el patrimonio neto
Período del 1 de enero al 31 de diciembre 2006 y 2005
(Expresado en Quetzales)

	2006	2005
<u>Capital autorizado, suscrito y pagado</u>		
Capital autorizado, suscrito y pagado al inicio y final de año	400,000.00	400,000.00
<u>Utilidades acumuladas</u>		
Utilidades al inicio de año	48,400.00	-
Utilidad neta del año	<u>86,636.00</u>	<u>48,400.00</u>
Saldo final	135,036.00	48,400.00
Total de patrimonio neto	<u>535,036.00</u>	<u>448,400.00</u>

“ENTIDAD UNO, S. A.”
Estado de Flujo de Efectivo
Período del 1 de enero al 31 de diciembre 2006 y 2005
(Expresado en Quetzales)

	2006	2005
<u>Flujo de Efectivo de las Actividades de Operación</u>		
Efectivo recibido de clientes	3,395,700.00	2,318,211.00
Efectivo pagado a proveedores	(2,380,401.00)	(1,875,583.00)
Efectivo usado en otras actividades	(862,554.00)	(259,030.00)
Flujo de efectivo de las actividades de operación	152,745.00	183,598.00
<u>Flujo de Efectivo de las Actividades de Inversión</u>		
Egresos por compra de mobiliario	(23,442.00)	(177,608.00)
Flujo de efectivo de las actividades de inversión	(23,442.00)	(177,608.00)
<u>Flujo de Efectivo de las Actividades de Financiamiento</u>		
Egresos por pago de cuenta préstamo	(125,000.00)	(0.00)
Flujo de efectivo de las actividades de financiamiento	(125,000.00)	(0.00)
Aumento neto de efectivo	4,303.00	5,990.00
Saldo Inicial al 31/12/05	221,011.00	215,021.00
Saldo Final al 31/12/06	225,314.00	221,011.00

4. Luego de establecer las áreas significativas para el desarrollo de la auditoría y determinado una materialidad de Q 50,000.00, que representa aproximadamente un 5% sobre el total del balance de situación general el cual asciende a Q 1,048,544.00, se preparan los programas de trabajo que contienen los procedimientos detallados que se consideran necesarios para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre las aseveraciones de la entidad, dando como resultado lo siguiente:

a) Caja y bancos:

Al realizar la confirmación de las cuentas de depósitos monetarios por el período terminado al 31 de diciembre de 2006, se determinó que la cuenta del Banco Uno, S.A. se encuentra en dólares, por US\$ 22,580.00, valuada al cierre al tipo de cambio de Q 8.80, el tipo de cambio debería de ser a Q 7.80 por US\$ 1 dólar. Al aplicar el tipo de cambio correcto se establece una diferencia de Q 22,580.00, por lo que se propone el ajuste No. 1 en la cédula A/R-1. Ver página 141 de esta tesis.

b) Cuentas por Cobrar:

Como procedimiento de auditoría, se realizó la circularización de la totalidad de los clientes por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005 que ascienden a Q 237,827.00 y Q 234,189.00, de acuerdo a las cartas de confirmación, que la entidad elaboró y que enviamos el 5 de enero de 2007, según lo planeado. Como resultado de la confirmación a los clientes, se verificaron los saldos que aparecen en los registros de la Entidad Uno, S.A. son correctos, sin embargo el cliente X, minorista, tiene un saldo pendiente de Q 12,500.00 por más de 3 años, el cual se considera incobrable. Para los demás saldos por cobrar no se encontró diferencias. Por el cliente incobrable se propone el ajuste No. 2 en la cédula A/R-1. Ver página 141 de esta tesis.

c) Inventarios:

Se procedió a presenciar la toma física de los inventarios por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005 que ascienden a Q 338,250.00 y Q 329,733.00, integrado por calzado de caballero, dama y niño, como resultado del examen, se determinó que la valuación de la mercadería para la venta está bajo el método de costo promedio, método reconocido por las normas contables, el cual fue consistente con la valuación del año anterior. Además, se verificaron las extensiones aritméticas y la suma de los detalles

del inventario. Cabe mencionar que se encuentra un lote de mercadería obsoleta por valor de Q 18,000.00, para lo cual se propone el ajuste No. 3 en la cédula A/R-1. Ver página 141 de esta tesis.

d) Inmovilizado Material:

Se procedió a revisar el cálculo de las depreciaciones contables del ejercicio terminado el 31 de diciembre, verificando que se realizara el cargo correcto en el estado de resultado. Se estableció que se deprecia por el método de línea recta y con los porcentajes que establece la legislación vigente. Se encontró que la entidad no registró la depreciación del mobiliario y equipo adquirido en junio por un gasto de Q 4,000.00, para este caso, se propone el ajuste No. 4 en la cédula A/R-1. Ver página 141 de esta tesis.

e) Pasivo Corriente

Con respecto a las cuentas por pagar con vencimiento a corto plazo, mostradas en el balance general a la fecha de cierre del ejercicio, se encuentran integradas por proveedores, impuestos por pagar y prestaciones laborales.

Para proveedores, se procedió a preparar las cartas de confirmaciones de saldo a la totalidad de éstas, que la firma envió, solicitando la deuda que tiene Entidad Uno, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005 que ascienden a Q 125,548.00 y Q 195,306.00 respectivamente. Como respuesta de la circularización, se determinó que las cifras son razonables, sin embargo, se estableció que el día 31 de diciembre de 2006 se realizó una compra al crédito al proveedor Z por Q 5,500.00, el cual se registró el 2 de enero de 2007. Para este hecho se propone el ajuste No. 5 en la cédula A/R-1. Ver página 141 de esta tesis.

Se realizó un cálculo global de las prestaciones laborales, estableciendo una diferencia de Q 3,300.00 de la estimación de Aguinaldo al cierre del ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2006, además, se comprobó que se realizarán los cargos correctos de gastos contra las provisiones del pasivo. Por esta diferencia se propone el ajuste No. 6 en la cédula A/R-2. Ver página 142 de esta tesis.

f) Pasivo No Corriente

En la integración del pasivo a largo plazo, se encuentra un préstamo fiduciario adquirido por la entidad el 30 de diciembre de 2005, el cual tiene vencimiento el 29 de diciembre de 2008, con amortizaciones semestrales más intereses. Se determinó que el préstamo fue autorizado por la Junta de Accionistas y que la administración de la entidad realizó en el 2006 los pagos en la fecha correcta, el 30 de junio y 30 de diciembre. Se estableció que no se provisionó los intereses al cierre por Q 200.00, por lo cual se propone el ajuste No. 7 en la cédula A/R-2. Ver página 142 de esta tesis.

Además, se encuentra la provisión de indemnizaciones a los trabajadores, en la cual se procedió a verificar la nómina y el archivo de los trabajadores, logrando determinar que cumplen con los requisitos laborales, también se procedió a verificar los cálculos, donde se encontró una diferencia de Q 6,000.00 no provisionada, por tal hecho, se propone el ajuste No. 8 en la cédula A/R-2. Ver página 142 de esta tesis.

g) Patrimonio

Para el área de patrimonio, se comprobó los saldos y movimiento del capital autorizado, suscrito y pagado, de acuerdo a la escritura de constitución. Se

examinó las actas de la asamblea ordinaria llevada a cabo durante el año y también las del consejo de administración.

No se encontró situaciones que llamaran la atención, por lo tanto, las cifras mostradas en el balance general cotejadas contra los auxiliares son correctas.

h) Resultados

En el área de **ventas**, al realizar el examen de la documentación, se obtuvo copia de las facturas de ventas, se verificó que se registraran en el libro de ventas, se cotejó con los registros auxiliares de clientes, se comprobaron cálculos aritméticos; con respecto al monto de IVA se cotejó con las declaraciones presentadas. Así se logró determinar la razonabilidad de las cifras mostradas en el estado de resultados.

Con respecto a los **gastos de operación y otros**, se realizó un examen documental que los ampara; así como cálculos globales de la publicidad pagada, el pago de alquiler, los servicios básicos, los cargos de los sueldos pagados y las prestaciones laborales, así como los cargos de las amortizaciones y depreciaciones del ejercicio. Resultado de los ajustes sugeridos, se modifica la ganancia antes de impuesto, el Impuesto Sobre la Renta y la Reserva Legal, para la cual se propone el ajuste N. 9 en la cédula A/R-2. Ver página 142 de esta tesis.

5. Ajustes y reclasificaciones

En seguida de realizar los procedimientos y pruebas de auditoría, necesarios para obtener evidencia suficiente y apropiada, se requieren de ajustes y reclasificaciones para que los estados financieros, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, expresen razonablemente la situación de la entidad, los que se presentan a continuación:

Entidad Uno, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ A/R-1 _____
HECHO POR: _____ Giohc _____
FECHA: _____ 20/03/07 _____
REVISADO POR: _____ FIA _____
FECHA: _____ 20/03/07 _____

Cuentas	Debe	Haber	
1			
Otros Gastos			
Diferencial cambiario	22,580.00		
Caja y Bancos			
Banco Uno, S.A.		22,580.00	Ver Página
Registro del diferencial cambiario al cierre.	22,580.00	22,580.00	137
2			
Cuentas por Cobrar			
Estimación cuentas incobrables	12,500.00		
Cuentas por Cobrar			
Clientes		12,500.00	Ver Página
Registro de la cuenta incobrable del cliente X.	12,500.00	12,500.00	137
3			
Gastos de Operación			
Inventario obsoleto	18,000.00		
Inventarios			
Estimación inventario obsoleto		18,000.00	Ver Página
Registro el inventario obsoleto	18,000.00	18,000.00	137
4			
Gastos de Operación			
Depreciaciones de Mobiliario y Equipo	4,000.00		
Inmovilizado Material			
Depre, Acum. Mobiliario y Equipo		4,000.00	Ver Página
Registro el gasto de la depreciación .	4,000.00	4,000.00	138
5			
Costo de Ventas			
Compras	5,500.00		
Pasivo Corriente			
Proveedores		5,500.00	Ver Página
Registro la compra al crédito del proveedor Z	5,500.00	5,500.00	138

Entidad Uno, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ A/R-2 _____
HECHO POR: ___ Giohc ___
FECHA: ___ 20/03/07 _____
REVISADO POR: ___ FIA ___
FECHA: ___ 20/03/07 _____

Cuentas	Debe	Haber	
6			
Gastos de Operación			
Aguinaldo	3,300.00		
Pasivo Corriente			
Estimación Aguinaldo		3,300.00	Ver Página
Registro el gasto del aguinaldo	3,300.00	3,300.00	139
7			
Otros Gastos			
Interés Gasto	200.00		
Pasivo Corriente			
Intereses por Pagar		200.00	Ver Página
Registro el gasto del interés sobre el préstamo	200.00	200.00	139
8			
Gastos de Operación			
Indemnización	6,000.00		
Pasivo No Corriente			
Indemnización por Pagar		6,000.00	Ver Página
Reg. el gasto de la indemnización	6,000.00	6,000.00	139
9			
Pasivo corriente			
ISR por pagar	18,470.00		
Capital			
Reserva legal	2,056.00		
Ganancias No Distribuidas			
Ganancias No Distribuidas		20,526.00	Ver Página
Registrar el ajuste del ISR por pagar y la reserva legal	20,526.00	20,526.00	140

6. Los estados financieros auditados que muestra la posición financiera y resultados de operaciones, como el estado de cambios en el capital y el correspondiente estado de flujo de efectivo por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de aceptarse los ajustes propuestos, se presentan de la siguiente forma:

a) Balance de situación general

Entidad Uno, S.A.
 Balance de Situación General
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-1
HECHO POR:	___Giohc_
FECHA:	___20/03/07___
REVISADO POR:	___FIA___
FECHA:	___20/03/07___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
ACTIVO						
No Corriente						
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00		④ 4,000.00	229,961.00	
Activos Intangibles	17,590.00	13,192.00			13,192.00	
Corriente						
Inventarios	329,733.00	338,250.00		③ 18,000.00	320,250.00	
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	② 12,500.00	② 12,500.00	237,827.00	
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00		① 22,580.00	202,734.00	
Total Activo	1,089,780.00	1,048,544.00	12,500.00	57,080.00	1,003,964.00	
PATRIMONIO Y PASIVO		^ ~	^	^	^ / <	
Capital						F-3
Capital	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades No Distribuidas	48,400.00	135,036.00	39,054.00	-	95,982.00	
Reserva Legal	2,548.00	7,108.00	⑨ 2,056.00		5,052.00	
Pasivo No Corriente						
Prestamos Bancarios	350,000.00	225,000.00			225,000.00	
Indemnizaciones	27,522.00	65,042.00		⑧ 6,000.00	71,042.00	
Pasivo Corriente						
Cuentas por Pagar	43,114.00	49,838.00		⑤ ⑥ 3,500.00	53,338.00	
Proveedores	195,306.00	125,548.00		⑦ 5,500.00	131,048.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	⑨ 18,470.00		22,502.00	
Total Patrimonio y Pasivo	1,089,780.00	1,048,544.00	59,580.00	15,000.00	1,003,964.00	
	^	^ ~	^	^	^ / <	
~ = Cotejado con DMG ^ = Sumado vertical ^ < = Sumado vertical / horizontal						

b) Estado de resultados

Entidad Uno, S.A.
 Estado de Resultados
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-2 _____
HECHO POR: ___ Giohc_
FECHA: ___ 20/03/07 ___
REVISADO POR: ___ FIA_
FECHA: ___ 20/03/07 ___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Ventas Netas	1,418,000.00	3,365,176.00			3,365,176.00	F-1
Costo de ventas	978,420.00	2,282,126.00	5	5,500.00	2,287,626.00	
Ganancia en ventas	439,580.00	1,083,050.00		5,500.00	1,077,550.00	
<u>Gastos de operación</u>						
Gastos de venta	214,931.00	512,985.00			512,985.00	
Gastos de administración	140,811.00	417,897.00	3 4	31,300.00	449,197.00	
Ganancia en operación	83,838.00	152,168.00		36,800.00	115,368.00	
<u>Otros Gastos y Productos</u>						
Gastos financieros	10,000.00	20,000.00	1 7	22,780.00	42,780.00	
Ganancia antes impuesto	73,838.00	132,168.00		59,580.00	72,588.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	9	18,470.00	22,502.00	
Ganancia después de ISR	50,948.00	91,196.00		41,110.00	50,086.00	
Reserva Legal	2,548.00	4,560.00	9	2,056.00	2,504.00	
Utilidad Neta	48,400.00	86,636.00		39,054.00	47,582.00	
	∧	∧ √	∧	∧	∧ / <	

√ = Cotejado con DMG
 ∧ = Sumado vertical
 √ < = Sumado vertical / horizontal

c) Estado de cambios en el patrimonio neto

Entidad Uno, S.A.
 Estado de cambios en el patrimonio neto
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-3 _____
HECHO POR: ___ Giohc_
FECHA: ___ 20/03/07 ___
REVISADO POR: ___ FIA_
FECHA: ___ 20/03/07 ___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Capital autorizado, suscrito y pagado						
Capital autorizado, suscrito y pagado al inicio y final de año	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades acumuladas						
Utilidades al inicio de año		48,400.00			48,400.00	
Resultado neto del año	48,400.00	86,636.00	39,054.00	-	47,582.00	F-2
Saldo final	48,400.00	135,036.00	39,054.00	-	95,982.00	
Total de patrimonio neto	448,400.00	535,036.00	39,054.00	-	495,982.00	F-1
	∧	∧ ∼	∧		∧ / <	
∼ = Cotejado con DMG ∧ = Sumado vertical ∧ < = Sumado vertical / horizontal						

d) Estado de flujo de efectivo

Entidad Uno, S.A.
 Estado de flujo de efectivo
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-4
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Flujo de Efectivo de las Actividades de operación						
Efectivo recibido de clientes	2,318,211.00	3,395,700.00		22,580.00	3,373,120.00	
Efectivo pagado a proveedores	(1,875,583.00)	(2,380,401.00)			(2,380,401.00)	
Efectivo usado en otras actividades	(259,030.00)	(862,554.00)			(862,554.00)	
Flujo de efectivo de la actividades de	183,598.00	152,745.00		22,580.00	130,165.00	
Flujo de Efectivo de las Actividades de inversión						
Egresos por compra de mobiliario	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)	
Flujo de efectivo de la actividades de	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)	
Flujo de Efectivo de las Actividades de financiamiento						
Egresos por pago de cuenta	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)	
Flujo de efectivo de la actividades de	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)	
Aumento neto de efectivo	5,990.00	4,303.00		22,580.00	(18,277.00)	
Saldo Inicial al 31/12/05	215,021.00	221,011.00			221,011.00	
Saldo Final al 31/12/06	221,011.00	225,314.00		22,580.00	202,734.00	F-1
	^	^ ~		^	^ / <	
~ = Cotejado con DMG ^ = Sumado vertical ^ < = Sumado vertical / horizontal						

Terminación de la auditoría:

Luego de realizar los procedimientos y las pruebas de auditoría, además de revisar las políticas y estimaciones contables importantes y otras notas aclaratorias adoptadas por la entidad, de acuerdo a lo planificado, el auditor elabora el dictamen que contiene la opinión sobre los estados financieros.

Cabe mencionar que el personal de la entidad colaboró al preparar todas las integraciones solicitadas por el auditor, así como proporcionar toda la documentación de soporte necesaria para elaborar el trabajo.

Evaluación de materialidad

El auditor establece la existencia de posibles circunstancias, evalúa el nivel de importancia o de materialidad sobre los estados financieros para expresar una opinión apropiada. Para este caso práctico, se evalúan las circunstancias y el nivel de importancia con base al resumen mostrado en el Capítulo IV, numeral 4.7 de esta tesis, el cual se presenta a continuación:

Nivel de importancia de las circunstancias presentadas

Circunstancia que modifica el dictamen no calificado	Nivel de Importancia		
	Poco importantes	Importantes	Omnipresentes
Limitación en el alcance	No calificada	Calificada	Abstención
Desviación de políticas contables o NIIF's	No calificada	Calificada	Adversa
Incertidumbres	Párrafo de énfasis	Calificada	Abstención/Adversa
Capacidad para continuar como negocio en marcha	Párrafo de énfasis	Calificada /Adversa	Adversa/Abstención
Falta de uniformidad	Párrafo de énfasis	Calificada	Adversa
Cambios contables	Párrafo de énfasis	Calificada	Adversa
Irregularidades	Calificada	Calificada	Adversa
Actos ilegales	Calificada	Calificada /Adversa	Abstención

Seguido, el auditor con base a la matriz expuesta en el Capítulo IV, numeral 4.8 de esta tesis, evalúa las circunstancias y el efecto de los ajustes propuestos, la cual se presenta a continuación:

Conclusión del Contador Público y Auditor

A juicio del auditor, en este caso práctico, no encontró circunstancias tales como limitaciones en el alcance, desviación de políticas contables o de NIIF's, incertidumbres, dudas de la entidad sobre la capacidad de continuar como negocio en marcha, falta de uniformidades, cambios contables, irregularidades o actos ilegales que afectan la materialidad de los estados financieros. Además, la administración de la entidad aceptó y registró los ajustes propuestos para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la Entidad Uno, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, Normas Internacionales de Contabilidad NIC's.

El Contador Público y Auditor elabora un dictamen con opinión no calificada, el cual se presenta a continuación:

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas
Entidad Uno, S.A.

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Entidad Uno, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 20X6 y 20X5, y los estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, para los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de información de financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o a error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.



HERNÁNDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS
Licenciado Giovanni Hernández Cruz
Colegiado No. 13442

Guatemala, 29 de marzo de 2007

5.2 Dictamen con opinión no calificada con párrafo de énfasis

Para el desarrollo de este caso práctico, se describen las circunstancias que el Contador Público y Auditor debe considerar al realizar una auditoría de estados financieros para emitir un dictamen que contiene una opinión no calificada con párrafo de énfasis de asunto, tal como se expuso en el Capítulo IV, la cual expresa, añadiendo un(os) párrafo(s) concerniente a un asunto de importancia relativa, después del párrafo de opinión, que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de sus operaciones y el flujo de efectivo de la Entidad Dos, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de conformidad con un marco de referencia de información financiera, Normas Internacionales de Contabilidad.

Se adiciona al numeral 5.1 Dictamen con opinión no calificada de la página 132 de este capítulo, las siguientes situaciones presentadas en el área de cuentas por cobrar y la incertidumbre, para sustentar el tipo de opinión:

a) Cuentas por Cobrar:

Como procedimiento de auditoría, se realizó la circularización de los 6 únicos clientes que tiene la entidad al 31 de diciembre, de acuerdo a las solicitudes de confirmación, que la entidad elaboró y que enviamos el 5 de enero de 2007, de acuerdo a lo planeado.

Como resultado de la confirmación a los clientes se verificó que los saldos por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005 que aparecen en los registros de la Entidad Dos, S.A. son conformes, sin embargo, el cliente Y que tiene un saldo pendiente de Q 75,000.00 al 31 de diciembre de 2006 se declaró en quiebra, manifestando que no está en condiciones de cancelar la deuda a la fecha de cierre, la cual se considera incobrable. Por dicha circunstancia del cliente considerado en quiebra y teniendo la

documentación que ampara dicha situación, se propone el ajuste No. 2 en la cédula A/R-1. Ver página 154 de esta tesis.

La entidad ha revelado el problema en los estados financieros y en los planes que la administración posee por escrito, para hacer frente a dicha condición, tiene pláticas con 3 potenciales nuevos clientes que equiparan las ventas del cliente declarado en quiebra. Para los demás saldos por cobrar clientes no se encontró evidencia que existiera diferencias.

Incertidumbre:

A principio del año 2006 la entidad fue demandada por un cliente, por lo tanto se tiene un litigio pendiente por ciertos productos de dudosa calidad vendidos. Esta línea de producto fue descontinuada a mediados de año.

El abogado de la entidad confirmó que no está en capacidad de predecir las consecuencias de la demanda, sin embargo, considera que es posible que se gane. La administración de la entidad ha estimado en Q 50,000.00 la probable pérdida. El litigio y los posibles efectos han sido revelados en las notas a los estados financieros.

Ajustes y reclasificaciones

Al realizar los procedimientos y pruebas de auditoría, necesarios para obtener evidencia suficiente y apropiada, se requieren de ajustes y reclasificaciones, para que los estados financieros, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, se presenten razonablemente, los que se presentan a continuación:

Entidad Dos, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ A/R-1 _____
HECHO POR: ___Giohc___
FECHA: ___20/03/07___
REVISADO POR: ___FIA___
FECHA: ___20/03/07___

Cuentas	Debe	Haber	
1			
Otros Gastos			
Diferencial cambiario	22,580.00		
Caja y Bancos			
Banco Uno, S.A.		22,580.00	Ver Página
Registro del diferencial cambiario al cierre.	22,580.00	22,580.00	137
2			
Gastos de Operación			
Cuentas Incobrables	75,000.00		
Cuentas por Cobrar			
Clientes		75,000.00	Ver Página
Registro de la cuenta incobrable del cliente Y.	75,000.00	75,000.00	153
3			
Gastos de Operación			
Inventario obsoleto	18,000.00		
Inventarios			
Estimación inventario obsoleto		18,000.00	Ver Página
Registro el inventario obsoleto	18,000.00	18,000.00	137
4			
Gastos de Operación			
Depreciaciones de Mobiliario y Equipo	4,000.00		
Inmovilizado Material			
Depre, Acum. Mobiliario y Equipo		4,000.00	Ver Página
Registro el gasto de la depreciación .	4,000.00	4,000.00	138
5			
Costo de Ventas			
Compras	5,500.00		
Pasivo Corriente			
Proveedores		5,500.00	Ver Página
Registro la compra al crédito del proveedor Z	5,500.00	5,500.00	138

Entidad Dos, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ A/R-2 _____
HECHO POR: ___ Giohc ___
FECHA: ___ 20/03/07 _____
REVISADO POR: ___ FIA ___
FECHA: ___ 20/03/07 _____

Cuentas	Debe	Haber	
6			
Gastos de Operación			
Aguinaldo	3,300.00		
Pasivo Corriente			
Estimación Aguinaldo		3,300.00	Ver Página 139
Registro el gasto del aguinaldo	3,300.00	3,300.00	
7			
Otros Gastos			
Interés Gasto	200.00		
Pasivo Corriente			
Intereses por Pagar		200.00	Ver Página 139
Registro el gasto del interés sobre el préstamo	200.00	200.00	
8			
Gastos de Operación			
Indemnización	6,000.00		
Pasivo No Corriente			
Indemnización		6,000.00	Ver Página 139
Reg. el gasto de la indemnización	6,000.00	6,000.00	
9			
Pasivo corriente			
ISR pr pagar	40,972.00		
Capital			
Reserva Legal	4,560.00		
Ganancias No Distribuidas			
Ganancias No Distribuidas		45,532.00	Ver Página 140
Registrar el ajuste del ISR por pagar y la reserva legal	45,532.00	45,532.00	

7. Los estados financieros auditados que muestran la posición financiera y resultados de operaciones, como el estado de cambios en el capital y el correspondiente estado de flujo de efectivo por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, se presentan de la siguiente forma:

a) Balance de situación general

Entidad Dos S.A.
Balance de Situación General
Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
(Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-1
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
ACTIVO						
No Corriente						
Propiedad, Planta y Equipo	287,257.00	233,961.00		4,000.00	229,961.00	
Otros Activos	17,590.00	13,192.00			13,192.00	
Corriente						
Inventarios	329,733.00	338,250.00		18,000.00	320,250.00	
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00		75,000.00	162,827.00	
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00		22,580.00	202,734.00	
Total Activo	1,089,780.00	1,048,544.00	-	119,580.00	928,964.00	
	∧	∧ ∩	∧	∧	∧ / <	
PATRIMONIO Y PASIVO						
Capital						
Capital	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades No Distribuidas	48,400.00	135,036.00	134,580.00	45,532.00	45,988.00	F-3
Reserva Legal	2,548.00	7,108.00	4,560.00		2,548.00	
Pasivo No Corriente						
Prestamos Bancarios	350,000.00	225,000.00			225,000.00	
Indemnizaciones	27,522.00	65,042.00		6,000.00	71,042.00	
Pasivo Corriente						
Cuentas por Pagar	43,114.00	49,838.00		3,500.00	53,338.00	
Proveedores	195,306.00	125,548.00		5,500.00	131,048.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	40,972.00		-	
Total Patrimonio y Pasivo	1,089,780.00	1,048,544.00	180,112.00	60,532.00	928,964.00	
	∧	∧ ∩	∧	∧	∧ / <	
∩ = Cotejado con DMG						
∧ = Sumado vertical						
∧ / < = Sumado vertical / horizontal						

b) Estado de resultados

Entidad Dos S.A.
 Estado de Resultados
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-2 _____
HECHO POR: ___Giohc_
FECHA: ___20/03/07___
REVISADO POR: ___FIA_
FECHA: ___20/03/07___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Ventas	1,418,000.00	3,365,176.00			3,365,176.00	
Costo de ventas	978,420.00	2,282,126.00	5	5,500.00	2,287,626.00	
Ganancia en ventas	439,580.00	1,083,050.00		5,500.00	1,077,550.00	
<u>Gastos de operación</u>						
Gastos de venta	214,931.00	512,985.00			512,985.00	
Gastos de administración	140,811.00	417,897.00	2,3,4 6,8	106,300.00	524,197.00	
Ganancia en operación	83,838.00	152,168.00		111,800.00	40,368.00	
<u>Otros Gastos y Productos</u>						
Gastos financieros	10,000.00	20,000.00	1,7	22,780.00	42,780.00	
Ganancia antes impuesto	73,838.00	132,168.00		134,580.00	(2,412.00)	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00		9	40,972.00	-
Ganancia después de ISR	50,948.00	91,196.00			(2,412.00)	
Reserva Legal	2,548.00	4,560.00		9	4,560.00	-
Utilidad Neta	48,400.00	86,636.00		134,580.00	45,532.00	(2,412.00)
	∧	∧ M	∧	∧	∧ / <	
M = Cotejado con DMG ∧ = Sumado vertical ∧ / < = Sumado vertical / horizontal						

c) Estado de cambios en el patrimonio neto

Entidad Dos S.A.
 Estado de cambios en el patrimonio neto
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-3
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Capital autorizado, suscrito y pagado						
Capital autorizado, suscrito y pagado al inicio y final de año	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades acumuladas						
Utilidades al inicio de año		48,400.00			48,400.00	
Resultado neto del año	48,400.00	86,636.00	134,580.00	45,532.00	(2,412.00)	F-2
Saldo final	48,400.00	135,036.00	134,580.00	45,532.00	45,988.00	
Total de patrimonio neto	448,400.00	535,036.00	134,580.00	45,532.00	445,988.00	F-1
	^	^ M	^		^ / <	

M= Cotejado con DMG
 ^ = Sumado vertical
 ^< = Sumado vertical / horizontal

d) Estado de flujo de efectivo

Entidad Dos S.A.
 Estado de flujo de efectivo
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-4
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.	
Flujo de Efectivo de las Actividades de operación							
Efectivo recibido de clientes	2,318,211.00	3,395,700.00		22,580.00	3,373,120.00	F-1	
Efectivo pagado a proveedores	(1,875,583.00)	(2,380,401.00)			(2,380,401.00)		
Efectivo usado en otras actividades	(259,030.00)	(862,554.00)			(862,554.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	183,598.00	152,745.00		22,580.00	130,165.00		
Flujo de Efectivo de las Actividades de inversión							
Egresos por compra de mobiliario	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)		
Flujo de Efectivo de las Actividades de financiamiento							
Egresos por pago de cuenta	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)		
Aumento neto de efectivo	5,990.00	4,303.00		22,580.00	(18,277.00)		
Saldo Inicial al 31/12/05	215,021.00	221,011.00			221,011.00		
Saldo Final al 31/12/06	221,011.00	225,314.00		22,580.00	202,734.00		
	^	^ ~		^	^ / <		
~ = Cotejado con DMG ^ = Sumado vertical ^ < = Sumado vertical / horizontal							

Terminación de la auditoría:

Luego de realizar los procedimientos y las pruebas de auditoría, además de revisar las políticas y estimaciones contables importantes y otras notas aclaratorias adoptadas por la entidad, de acuerdo a lo planificado, el auditor elabora el dictamen que contiene la opinión sobre los estados financieros.

Cabe mencionar que el personal de la entidad colaboró al preparar todas las integraciones solicitadas por el auditor, así como proporcionar toda la documentación de soporte necesaria para elaborar el trabajo.

Evaluación de materialidad:

El auditor establece la existencia de posibles circunstancias, evalúa el nivel de importancia o de materialidad sobre los estados financieros para expresar una opinión apropiada. Para este caso práctico, se evalúa las circunstancias y el nivel de importancia con base al resumen en el Capítulo IV numeral 4.7 de esta tesis, el cual se presenta a continuación, con las circunstancias afectadas:

Nivel de importancia de las circunstancias presentadas

Circunstancia que modifica el dictamen no calificado	Nivel de Importancia		
	Poco importantes	Importantes	Omnipresentes
Incertidumbres	Párrafo de énfasis	Calificada	Abstención/ Adversa
Capacidad para continuar como negocio en marcha	Párrafo de énfasis	Calificada/ Adversa	Abstención/ Adversa

Seguido, el auditor con base a la matriz expuesta en el Capítulo IV numeral 4.8 de esta tesis, evalúa la materialidad de las circunstancias y el efecto de los ajustes propuestos, la cual se presenta a continuación:

PT_ F-5
 HECHO POR: Giohc
 FECHA: 20/03/07
 REVISADO POR: FIA
 FECHA: 20/03/07

Entidad Dos S.A.
 Evaluación de Materialidad
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Componente	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Total Ajustes	% Ajuste	Ajustes aceptados	%	Ajustes no aceptados	%	Circunstancia	Efecto circunstanci	%
ACTIVO											
No Corriente											
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00	4,000.00	0.38	4,000.00	0.38					
Activo Intangibles	17,590.00	13,192.00									
Corriente											
Inventarios	329,733.00	338,250.00	18,000.00	1.72	18,000.00	1.72					
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	75,000.00	7.15	75,000.00	7.15		Incertidumbre	75,000.00	7.15	
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00	22,580.00	2.15	22,580.00	2.15					
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	119,580.00	11.40	119,580.00	11.40					
PATRIMONIO											
	450,948.00	542,144.00	63,608.00	6.07	63,608.00	6.07					
PASIVO											
No Corriente											
	377,522.00	290,042.00	6,000.00	0.57	6,000.00	0.57					
Corriente											
Proveedores	195,306.00	125,548.00	3,500.00	0.33	3,500.00	0.33					
Cuentas por pagar	43,114.00	49,838.00	5,500.00	0.52	5,500.00	0.52					
ISR por Pagar	22,890.00	40,972.00	40,972.00	3.91	40,972.00	3.91					
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	119,580.00	11.40	119,580.00	11.40					
RESULTADOS											
	-	-	89,048.00	-	89,048.00	-					

Conclusión del Contador Público y Auditor

A juicio del auditor, en este caso práctico, no encontró circunstancias tales como limitaciones en el alcance, desviación de políticas contables o de NIIF's, falta de uniformidades, cambios contables, irregularidades o actos ilegales, que afectan la materialidad de las cifras en los estados financieros auditados. Además, la administración de la entidad aceptó y registró todos los ajustes propuestos para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la entidad.

Es de resaltar que la incertidumbre sobre la capacidad para continuar como negocio en marcha de la entidad, por la pérdida del cliente declarado en quiebra, que tiene un efecto poco importante para que se vean afectados los estados financieros, considerando los planes que tiene la administración y que la circunstancia se ha revelado adecuadamente en las notas a los estados financieros.

Además, la incertidumbre por la situación legal pendiente, se considera a juicio del auditor poco importante, considerando que es poco probable que ocurra la pérdida para que se vean afectados los estados financieros y la administración de la entidad ha revelado la circunstancia adecuadamente en las notas a los estados financieros.

El Contador Público y Auditor, luego de evaluar las circunstancias y el nivel de importancia, para este caso, elabora un dictamen con opinión no calificada con párrafo de énfasis por las situaciones descritas, el cual se presenta a continuación:

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas
Entidad Dos, S.A.

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Entidad Dos, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Dos, S.A. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.

Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X de los estados financieros que indica que el cliente Y se declaró en quiebra, el saldo irrecuperable es de Q 75,000.00, durante el año que terminó el 31 de diciembre de 2006. Además, como se menciona en la Nota Z, la entidad fue demandada por un cliente que por ciertos productos vendidos de dudosa calidad, por lo cual, se tiene un litigio pendiente y, reclama el pago de daños y perjuicios por Q 50,000.00, sin embargo a la fecha del dictamen la administración de la entidad y su asesor legal no están en capacidad de predecir las consecuencias de este asunto. Esta situación, aunada a la condición anterior, indican la existencia de una incertidumbre de importancia relativa que puede proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.



HERNÁNDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS
Licenciado Giovanni Hernández Cruz
Colegiado No. 13442

Guatemala, 29 de marzo de 2007

5.3 Dictamen con opinión calificada

5.3.1 Desacuerdos sobre políticas contables o NIIF

Para el desarrollo de este caso práctico, se describen las circunstancias que el Contador Público y Auditor debe considerar al realizar una auditoría de estados financieros para emitir un dictamen que contiene una opinión calificada por desacuerdos en políticas contables de la entidad, desviación de principios de contabilidad o Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, tal como se expuso en el Capítulo IV, la cual expresa que, excepto los efectos del (de los) asunto (s) relacionados con la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la Entidad Tres, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de conformidad con un marco de referencia de información financiera, Normas Internacionales de Contabilidad.

Se adiciona al numeral 5.1 Dictamen con opinión no calificada de la página 132 de este capítulo, las siguientes situaciones en el área de inventarios por la falta de uniformidad y la desviación de políticas contables por omitir un estado financiero básico, para ostentar el tipo de opinión:

Desviación de políticas contables:

La entidad elaboró los estados que muestran la posición financiera y resultados de operaciones, así como el estado de cambios en el capital por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, sin embargo omite el correspondiente estado de flujo de efectivo manifestando que no cree que sea un estado financiero útil, por lo que no lo elaboró.

i) Inventarios:

Se procedió a presenciar la toma física de los inventarios al 30 de diciembre de 2006 y como resultado del examen, se determinó que la valuación de la mercadería para la venta está bajo el método de costo promedio, que es un

método reconocido por las normas contables, el cual no fue consistente con la valuación del año anterior, ya que inicialmente utilizaba el método de primeras entradas, primeras salidas. A pesar de que el cambio de método es reconocido como política contable y se encuentra debidamente registrado, con un efecto de Q 5,500.00, el cual se considera inmaterial, sin embargo la administración de la entidad no ha suministrado justificación razonable para efectuar este cambio como lo requieren las prácticas contables. Cabe mencionar que se encuentra un lote de mercadería obsoleta por valor de Q 18,000.00 para lo cual se propone el ajuste No. 3 en la cédula A/R. Ver página 168 de esta tesis.

Ajustes y reclasificaciones

En seguida de realizar los procedimientos y pruebas de auditoría, necesarios para obtener evidencia suficiente y apropiada, se requieren de ajustes y reclasificaciones, para que los estados financieros, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, se presenten razonablemente, los que se presentan a continuación:

Entidad Tres, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	A/R-1
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

Cuentas	Debe	Haber	
1			
Otros Gastos			
Diferencial cambiario	22,580.00		
Caja y Bancos			
Banco Uno, S.A.		22,580.00	Ver Página
Registro del diferencial cambiario al cierre.	22,580.00	22,580.00	137
2			
Cuentas por Cobrar			
Estimación cuentas incobrables	12,500.00		
Cuentas por Cobrar		12,500.00	Ver Página
Clientes			
Registro de la cuenta incobrable del cliente X.	12,500.00	12,500.00	137
3			
Gastos de operación			
Inventario obsoleto	18,000.00		
Inventarios			
Estimación Inventario obsoleto		18,000.00	Ver Página
Registro el inventario obsoleto	18,000.00	18,000.00	167
4			
Gastos de Operación			
Depreciaciones	4,000.00		
Depre. Acum.			
Depre, Acum. Mobiliario		4,000.00	Ver Página
Registro el gasto de la depreciación .	4,000.00	4,000.00	138
5			
Costo de Ventas			
Compras	5,500.00		
Pasivo Corriente			
Proveedores		5,500.00	Ver Página
Registro la compra al crédito del proveedor Z	5,500.00	5,500.00	138

Entidad Tres, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	A/R-1
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

Cuentas	Debe	Haber	
6			
Gastos de Operación			
Aguinaldo	3,300.00		
Pasivo Corriente			
Estimación Aguinaldo		3,300.00	Ver Página
Registro el gasto del aguinaldo	3,300.00	3,300.00	139
7			
Otros Gastos			
Interés Gasto	200.00		
Pasivo Corriente			
Intereses por Pagar		200.00	Ver Página
Registro el gasto del interés sobre el préstamo	200.00	200.00	139
8			
Gastos de Operación			
Indemnización	6,000.00		
Pasivo No Corriente			
Indemnización		6,000.00	Ver Página
Reg. el gasto de la indemnización	6,000.00	6,000.00	139
9			
Pasivo corriente			
ISR por pagar	18,470.00		
Capital			
Reserva legal	2,056.00		
Ganancias No Distribuidas			
Ganancias No Distribuidas		20,526.00	Ver Página
Registrar el ajuste del ISR por pagar y la reserva legal	20,526.00	20,526.00	140

8. Los estados financieros auditados que muestra la posición financiera y resultados de operaciones, como el estado de cambios en el capital, excepto el correspondiente estado de flujo de efectivo, por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, se presentan de la siguiente forma:

a) Balance de situación general

Entidad Tres, S.A.
 Balance de Situación General
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-1
HECHO POR: <u>Giohc</u>	
FECHA: <u>20/03/07</u>	
REVISADO POR: <u>FIA</u>	
FECHA: <u>20/03/07</u>	

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
ACTIVO						
No Corriente						
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00		④ 4,000.00	229,961.00	
Otros Activos	17,590.00	13,192.00			13,192.00	
Corriente						
Inventarios	329,733.00	338,250.00		③ 18,000.00	320,250.00	
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	② 12,500.00	② 12,500.00	237,827.00	
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00		① 22,580.00	202,734.00	
Total Activo	1,089,780.00	1,048,544.00	12,500.00	57,080.00	1,003,964.00	
	∧	∧ √	∧	∧	∧ / <	
PATRIMONIO Y PASIVO						
Capital						F-3
Capital	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades No Distribuidas	48,400.00	135,036.00	39,054.00	-	95,982.00	
Reserva Legal	2,548.00	7,108.00	⑨ 2,056.00		5,052.00	
Pasivo No Corriente						
Prestamos Bancarios	350,000.00	225,000.00			225,000.00	
Indemnizaciones	27,522.00	65,042.00		⑧ 6,000.00	71,042.00	
Pasivo Corriente						
Cuentas por Pagar	43,114.00	49,838.00		⑤ ⑥ 3,500.00	53,338.00	
Proveedores	195,306.00	125,548.00		⑦ 5,500.00	131,048.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	⑨ 18,470.00		22,502.00	
Total Patrimonio y Pasivo	1,089,780.00	1,048,544.00	59,580.00	15,000.00	1,003,964.00	
	∧	∧ √	∧	∧	∧ / <	
√ = Cotejado con DMG						
∧ = Sumado vertical						
∧ < = Sumado vertical / horizontal						

b) Estado de resultados

Entidad Tres, S.A.
 Estado de Resultados
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-2 _____
HECHO POR: ___ Giohc_
FECHA: ___ 20/03/07 _____
REVISADO POR: ___ FIA_
FECHA: ___ 20/03/07 _____

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Ventas	1,418,000.00	3,365,176.00			3,365,176.00	F-1
Costo de ventas	978,420.00	2,282,126.00	5	5,500.00	2,287,626.00	
Ganancia en ventas	439,580.00	1,083,050.00		5,500.00	1,077,550.00	
<u>Gastos de operación</u>						
Gastos de venta	214,931.00	512,985.00			512,985.00	
Gastos de administración	140,811.00	417,897.00	3,4 6,8	31,300.00	449,197.00	
Ganancia en operación	83,838.00	152,168.00		36,800.00	115,368.00	
<u>Otros Gastos y Productos</u>			1,7			
Otros Gastos y Productos	10,000.00	20,000.00		22,780.00	42,780.00	
Ganancia antes impuesto	73,838.00	132,168.00		59,580.00	72,588.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	9	18,470.00	22,502.00	
Ganancia después de ISR	50,948.00	91,196.00		41,110.00	50,086.00	
Reserva Legal	2,548.00	4,560.00	9	2,056.00	2,504.00	
Utilidad Neta	48,400.00	86,636.00		39,054.00	47,582.00	
	^	^ v	^	^	^ / <	

v = Cotejado con DMG
 ^ = Sumado vertical
 v < = Sumado vertical / horizontal

c) Estado de cambios en el patrimonio neto

Entidad Tres, S.A.
 Estado de cambios en el patrimonio neto
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-3 _____
HECHO POR: ___ Giohc_
FECHA: ___ 20/03/07 ___
REVISADO POR: ___ FIA_
FECHA: ___ 20/03/07 ___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
<u>Capital autorizado, suscrito y pagado</u>						
Capital autorizado, suscrito y pagado al inicio y final de año	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
<u>Utilidades acumuladas</u>						
Utilidades al inicio de año		48,400.00			48,400.00	
Resultado neto del año	48,400.00	86,636.00	39,054.00	-	47,582.00	F-2
Saldo final	48,400.00	135,036.00	39,054.00	-	95,982.00	
Total de patrimonio neto	448,400.00	535,036.00	39,054.00	-	495,982.00	F-1
	^	^ M	^		^ / <	
M = Cotejado con DMG ^ = Sumado vertical ^ < = Sumado vertical / horizontal						

Terminación de la auditoría:

Luego de realizar los procedimientos y las pruebas de auditoría, además de revisar las políticas y estimaciones contables importantes y otras notas aclaratorias adoptadas por la entidad, de acuerdo a lo planificado, el auditor elabora el dictamen que contiene la opinión sobre los estados financieros.

Cabe mencionar que el personal de la entidad colaboró al preparar todas las integraciones solicitadas por el auditor, a excepción del estado de flujo de efectivo que no elaboró la entidad, además de no justificar el cambio en el método de valuación de los inventarios.

Evaluación de materialidad:

El auditor establece la existencia de las posibles circunstancias, evalúa el nivel de importancia o de materialidad sobre los estados financieros para expresar una opinión apropiada. Para este caso práctico, el auditor debe evaluar las circunstancias y el nivel de importancia con base al resumen mostrado en el Capítulo IV numeral 4.7 de esta tesis, el cual se presentan a continuación, con las secciones afectadas:

Nivel de importancia de las circunstancias presentadas

Circunstancia que modifica el dictamen estándar	Nivel de Importancia		
	Poco importantes	Importantes	Omnipresentes
Desviación de políticas contables o NIIF's	No calificada	Calificada	Adversa
Falta de uniformidad	Párrafo de énfasis	Calificada	Adversa

Seguido, el auditor con base a la matriz expuesta en el Capítulo IV numeral 4.8 de esta tesis, evalúa la materialidad de las circunstancias y el efecto de los ajustes propuestos, la cual se presenta a continuación:

PT F-5
 HECHO POR: Giohc
 FECHA: 20/03/07
 REVISADO POR: FIA
 FECHA: 20/03/07

Entidad Tres, S.A.
 Evaluación Materialidad
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Componente	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Total Ajustes	Ajust	Ajustes aceptados	%	Ajustes no aceptados	%	Circunstancia	Efecto circunstancia	%
ACTIVO											
No Corriente											
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00	4,000.00	0.38	4,000.00	0.38					
Activo Intangibles	17,590.00	13,192.00									
Corriente											
Inventarios	329,733.00	338,250.00	18,000.00	1.72	18,000.00	1.72			Uniformidad	5,500.00	0.52
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	12,500.00	1.19	12,500.00	1.19					
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00	22,580.00	2.15	22,580.00	2.15					
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	57,080.00	5.44	57,080.00	5.44					
PATRIMONIO											
	450,948.00	542,144.00	23,610.00	2.25	23,610.00	2.25					
PASIVO											
No Corriente											
	377,522.00	290,042.00	6,000.00	0.57	6,000.00	0.57					
Corriente											
Proveedores	195,306.00	125,548.00	3,500.00	0.33	3,500.00	0.33					
Cuentas por Pagar	43,114.00	49,838.00	5,500.00	0.52	5,500.00	0.52					
ISR por Pagar	22,890.00	40,972.00	18,470.00	1.76	18,470.00	1.76					
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	57,080.00	5.44	57,080.00	5.44					
	-	-									
RESULTADOS											
		86,636.00	39,054.00		39,054.00	-					

Conclusión del Contador Público y Auditor

A juicio del auditor, en este caso práctico, no encontró circunstancias tales como limitaciones, incertidumbres, irregularidades o actos ilegales, que afectan la materialidad de las cifras de los estados financieros auditados y la administración de la entidad aceptó y registró los ajustes propuestos, para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la entidad. Con excepción del estado de flujo de efectivo que la administración de la entidad no elaboró, manifestando que no cree que sea un estado financiero útil; esta circunstancia se considerada una desviación de políticas contables al no presentar un estado financiero básico que resume las actividades de operación, inversión y financiamiento, que el auditor no esta obligado a preparar, tiene un efecto importante para los estados financieros, en este caso debe emitir una opinión calificada.

La falta de uniformidad en lo concerniente a inventarios, se considera a juicio del auditor importante, estableciendo que la valuación de la mercadería para la venta no fue consistente con respecto al año anterior con un efecto inmaterial, ya que inicialmente utilizaba el método de primeras entradas, primeras salidas. El cambio del método es reconocido como política contable y se encuentra debidamente registrado, sin embargo la entidad no ha suministrado justificación razonable para efectuar este cambio como lo requieren las prácticas contables.

El Contador Público y Auditor, luego de evaluar las circunstancias y el nivel de importancia, para este caso elabora un dictamen con una opinión calificada por desacuerdos sobre políticas contables o NIIF's, por considerar que es la circunstancias que tiene un mayor efecto para los estados financieros, el cual se presenta a continuación:

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas
Entidad Tres, S.A.

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Entidad Tres, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y el estados de resultados y estado de cambios en el capital, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

1. La entidad decidió no presentar el estado de flujo de efectivo por los años terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005. La presentación de este estado, que resume las actividades operativas, de inversión y de financiamiento de la entidad, es requerida por las políticas contables para tener información completa de la entidad.
2. Como se indica en la Nota X a los estados financieros, en el 2006 adoptó el método de contabilidad de promedio ponderado para valuar sus inventarios, anteriormente utilizaba el método de primeras entradas, primeras salidas. A pesar que el uso del método está de acuerdo con políticas contables y se encuentra debidamente registrado en los estados financieros, en nuestra opinión la entidad no ha justificado razonablemente este cambio, como lo requieren las políticas contables.

En nuestra opinión, excepto por la omisión de el estado de flujo de efectivo que resulta en una presentación incompleta como se presenta en el punto 1. y por el cambio del principio contable que se menciona en el punto 2., los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Tres, S.A. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los resultados de sus operaciones, por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.



HERNÁNDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS
Licenciado Giovanni Hernández Cruz
Colegiado No. 13442

Guatemala 29 de marzo de 2007

5.3.2 Limitación en el alcance

Para el desarrollo de este caso práctico, se describen las circunstancias que el Contador Público y Auditor debe considerar al realizar una auditoría de estados financieros para emitir un dictamen que contiene una opinión calificada por limitación en el alcance, como se expuso en el Capítulo IV, la cual expresa que, excepto los efectos del (de los) asunto (s) relacionados con la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la Entidad Tres, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de conformidad con un marco de referencia de información financiera, Normas Internacionales de Contabilidad.

Se adiciona al numeral 5.1 Dictamen con Opinión No Calificada de la página 132 de este capítulo, las siguientes limitaciones en el área de inventarios, cuentas por pagar proveedores y la irregularidad en el área del inmovilizado material, para ostentar el tipo de opinión:

a) Inventarios:

La entidad no permitió la observación de la toma del inventario físico por el período terminado al 31 de diciembre de 2006 del calzado de niño por valor de Q 71,000.00 de acuerdo a lo planeado, aduciendo que el procedimiento limitaría un día de ventas, para lo cual se pospuso a una fecha posterior a la del 30 de diciembre de 2006. Con fecha posterior, solamente se realizaron procedimientos de corte de compras, ventas y por la naturaleza de los registros, no pudimos satisfacernos con otros procedimientos de auditoría, sobre la razonabilidad de los inventarios del calzado de niño. Para el inventario de calzado de dama y caballero se logró observar la totalidad de estos. Cabe mencionar que se encuentra un lote de mercadería obsoleta por valor de Q 18,000.00 para lo cual se propone el ajuste No. 3 en la cédula A/R. Ver página 181 de esta tesis.

b) Inmovilizado Material:

Se procedió a solicitar la integración del activo material propiedad de la entidad, el cual no fue efectuado. Se estableció que las adiciones realizadas durante el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2006 del inmovilizado material, en el mes de junio, no poseen la documentación de soporte por valor de Q 40,000.00, considerada una omisión deliberada por parte de la administración de la entidad.

Se procedió a revisar el cálculo de las depreciaciones contables del ejercicio terminado el 31 de diciembre, verificando que se realizara el cargo correcto en el estado de resultado. Se estableció que se deprecia por el método de línea recta y con los porcentajes que establece la legislación vigente. Se encontró que la entidad no ha registrado la depreciación del inmovilizado material adquirido en junio del período terminado al 31 de diciembre de 2006, generando un gasto de Q 4,000.00, para este caso se propone el ajuste No. 4 en la cédula A/R. Ver página 181 de esa tesis.

c) Pasivo Corriente

Con respecto a las cuentas por pagar con vencimiento a corto plazo, mostradas en el balance general a la fecha de cierre del ejercicio, se encuentra integrado por proveedores, impuestos por pagar y prestaciones laborales.

Para proveedores, un saldo de Q 125,548.00, la entidad no permitió realizar las confirmaciones de saldos a la totalidad de estos, solicitando la deuda que tiene Entidad Tres, S.A. al 31 de diciembre de 2006. Debido a los registros contables, no logramos satisfacerlos de la razonabilidad de las cifras con la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

Ajustes y reclasificaciones

En seguida de realizar los procedimientos y pruebas de auditoría, necesarios para obtener evidencia suficiente y apropiada, se requieren de ajustes y reclasificaciones, para que los estados financieros, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, se presenten razonablemente, los que se muestran a continuación:

Entidad Tres, S.A.
Ajustes y Reclasificaciones
Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
(Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ A/R-1 _____
HECHO POR: ___ Giohc ___
FECHA: ___ 20/03/07 _____
REVISADO POR: ___ FIA ___
FECHA: ___ 20/03/07 _____

Cuentas	Debe	Haber	
1			
Otros Gastos			
Diferencial cambiario	22,580.00		
Caja y Bancos			
Banco Uno, S.A.		22,580.00	Ver Página
Registro del diferencial cambiario al cierre.	22,580.00	22,580.00	137
2			
Cuentas por Cobrar			
Estimación cuentas incobrables	12,500.00		
Cuentas por Cobrar			
Clientes		12,500.00	Ver Página
Registro de la cuenta incobrable del cliente X.	12,500.00	12,500.00	137
3			
Gastos de Operación			
Inventario obsoleto	18,000.00		
Inventarios			
Estimación inventario obsoleto		18,000.00	Ver Página
Registro el inventario obsoleto	18,000.00	18,000.00	179
4			
Gastos de Operación			
Depreciaciones de Mobiliario y Equipo	4,000.00		
Inmovilizado Material			
Depre, Acum. Mobiliario y Equipo		4,000.00	Ver Página
Registro el gasto de la depreciación .	4,000.00	4,000.00	180

Entidad Tres, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	A/R-2
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

Cuentas	Debe	Haber	
5			
Gastos de Operación			
Aguinaldo	3,300.00		
Pasivo Corriente			
Estimación Aguinaldo		3,300.00	Ver Página 139
Registro el gasto del aguinaldo	3,300.00	3,300.00	
6			
Otros Gastos			
Interés Gasto	200.00		
Pasivo Corriente			
Interés por Pagar		200.00	Ver Página 139
Reg. el gasto del interés	200.00	200.00	
7			
Gastos de Operación			
Indemnización	6,000.00		
Pasivo No Corriente			
Indemnización por Pagar		6,000.00	Ver Página 139
Reg. el gasto de la indemnización	6,000.00	6,000.00	
8			
Pasivo corriente			
ISR por pagar	11,527.00		
Capital			
Reserva legal	1,285.00		
Ganancias No Distribuidas			
Ganancias No Distribuidas		12,812.00	Ver Página 140
Registrar el ajuste del ISR por pagar y la reserva legal	12,812.00	12,812.00	

9. Los estados financieros auditados que muestra la posición financiera y resultados de operaciones, como el estado de cambios en el capital y el correspondiente estado de flujo de efectivo, por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, se presentan de la siguiente forma:

e) Balance de situación general

Entidad Tres, S.A.
 Balance de Situación General
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-1 _____
HECHO POR: ___ Giohc_
FECHA: ___ 20/03/07 ___
REVISADO POR: ___ FIA_
FECHA: ___ 20/03/07 ___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	es /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
ACTIVO						
No Corriente						
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00		④ 4,000.00	229,961.00	
Activos Intangibles	17,590.00	13,192.00			13,192.00	
Corriente						
Inventarios	329,733.00	338,250.00		③ 18,000.00	320,250.00	
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	② 12,500.00	② 12,500.00	237,827.00	
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00		① 22,580.00	202,734.00	
Total Activo	1,089,780.00	1,048,544.00	12,500.00	57,080.00	1,003,964.00	
		^ ~	^	^	^ / <	
PATRIMONIO Y PASIVO						
Capital						F-3
Capital	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades No Distribuidas	48,400.00	135,036.00	41,268.00	-	93,768.00	
Reserva Legal	2,548.00	7,108.00	⑧ 1,285.00		5,823.00	
Pasivo No Corriente						
Prestamos Bancarios	350,000.00	225,000.00			225,000.00	
Indemnizaciones	27,522.00	65,042.00		⑧ 6,000.00	71,042.00	
Pasivo Corriente						
Cuentas por Pagar	43,114.00	49,838.00		⑤⑥ 3,500.00	53,338.00	
Proveedores	195,306.00	125,548.00			125,548.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	⑧ 11,527.00		29,445.00	
Total Patrimonio y Pasivo	1,089,780.00	1,048,544.00	54,080.00	9,500.00	1,003,964.00	
	^	^ ~	^	^	^ / <	
~ = Cotejado con DMG ^ = Sumado vertical ^ / < = Sumado vertical / horizontal						

f) Estado de resultados

Entidad Tres, S.A.
 Estado de Resultados
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-2 _____
HECHO POR: ___ Giohc ___
FECHA: ___ 20/03/07 ___
REVISADO POR: ___ FIA ___
FECHA: ___ 20/03/07 ___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Ventas	1,418,000.00	3,365,176.00			3,365,176.00	F-1
Costo de ventas	978,420.00	2,282,126.00			2,282,126.00	
Ganancia en ventas	439,580.00	1,083,050.00			1,083,050.00	
<u>Gastos de operación</u>						
Gastos de venta	214,931.00	512,985.00			512,985.00	
Gastos de administración	140,811.00	417,897.00	3,4 6,8	31,300.00	449,197.00	
Ganancia en operación	83,838.00	152,168.00		31,300.00	120,868.00	
<u>Otros Gastos y Productos</u>						
Otros Gastos y Productos	10,000.00	20,000.00	1,6	22,780.00	42,780.00	
Ganancia antes impuesto	73,838.00	132,168.00		54,080.00	78,088.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	8	11,527.00	29,445.00	
Ganancia después de ISR	50,948.00	91,196.00		42,553.00	48,643.00	
Reserva Legal	2,548.00	4,560.00	8	1,285.00	3,275.00	
Utilidad Neta	48,400.00	86,636.00		41,268.00	45,368.00	
	∧	∧ ∨	∧	∧	∧ / <	

∨ = Cotejado con DMG
 ∧ = Sumado vertical
 ∧ < = Sumado vertical / horizontal

g) Estado de cambios en el patrimonio neto

Entidad Tres, S.A.
 Estado de cambios en el patrimonio neto
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-3 _____
HECHO POR: <u> Giohc </u>
FECHA: <u> 20/03/07 </u>
REVISADO POR: <u> FIA </u>
FECHA: <u> 20/03/07 </u>

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Capital autorizado, suscrito y pagado						
Capital autorizado, suscrito y pagado al inicio y final de año	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades acumuladas						
Utilidades al inicio de año		48,400.00			48,400.00	
Resultado neto del año	48,400.00	86,636.00	41,268.00	-	45,368.00	F-2
Saldo final	48,400.00	135,036.00	41,268.00	-	93,768.00	
Total de patrimonio neto	448,400.00	535,036.00	41,268.00	-	493,768.00	F-1
	^	^ M	^	^	^ / <	
M = Cotejado con DMG ^ = Sumado vertical ^ < = Sumado vertical / horizontal						

h) Estado de flujo de efectivo

Entidad Tres, S.A.
 Estado de flujo de efectivo
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-4
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.	
Flujo de Efectivo de las Actividades de operación							
Efectivo recibido de clientes	2,318,211.00	3,395,700.00		22,580.00	3,373,120.00	F-1	
Efectivo pagado a proveedores	(1,875,583.00)	(2,380,401.00)			(2,380,401.00)		
Efectivo usado en otras actividades	(259,030.00)	(862,554.00)			(862,554.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	183,598.00	152,745.00		22,580.00	130,165.00		
Flujo de Efectivo de las Actividades de inversión							
Egresos por compra de mobiliario	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)		
Flujo de Efectivo de las Actividades de financiamiento							
Egresos por pago de cuenta	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)		
Aumento neto de efectivo	5,990.00	4,303.00		22,580.00	(18,277.00)		
Saldo Inicial al 31/12/05	215,021.00	221,011.00			221,011.00		
Saldo Final al 31/12/06	221,011.00	225,314.00		22,580.00	202,734.00		
	∧	∧ ∼	∧	∧	∧ / <		
∼ = Cotejado con DMG ∧ = Sumado vertical ∧ < = Sumado vertical / horizontal							

Terminación de la auditoría:

Luego de realizar, en las demás áreas los procedimientos y las pruebas de auditoría necesarias, además de revisar las políticas y estimaciones contables importantes y otras notas aclaratorias adoptadas por la entidad, de acuerdo a lo planificado.

Cabe mencionar que el personal de la entidad colaboró al preparar todas las integraciones solicitadas por el auditor, a excepción de la limitación en el área de inventarios, las adiciones en el área del inmovilizado material que no se proporcionó la documentación de soporte necesaria para elaborar el trabajo y lo referente al área de cuentas por pagar proveedores que no se realizó la confirmación de saldos y los registros inadecuados para elaborar otros procedimientos de auditoría considerados necesarios.

Evaluación de materialidad:

Para este caso práctico, se debe evaluar las circunstancias y el nivel de importancia con base al resumen mostrado en el Capítulo IV, numeral 4.7 de esta tesis, para lo cual se presenta las secciones afectada a continuación:

Nivel de importancia de las circunstancias presentadas

Circunstancia que modifica el dictamen estándar	Nivel de Importancia		
	Poco importantes	Importantes	Omnipresentes
Limitación en el alcance	No calificada	Calificada	Abstención
Irregularidades	Calificada	Calificada	Adversa

Seguido, el auditor con base a la matriz expuesta en el Capítulo IV numeral 4.8 de esta tesis, evalúa la materialidad de las circunstancias y el efecto de los ajustes propuestos, la cual se presenta a continuación:

PT F-5
 HECHO POR: Giohc
 FECHA: 20/03/07
 REVISADO POR: FIA
 FECHA: 20/03/07

Entidad Tres, S.A.
 Evaluación de Materialidad
 Periodo terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Componente	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Total Ajustes	Ajustes aceptados	%	Ajustes no aceptados	%	Circunstancia	Efecto circunstancia	%
ACTIVO										
No Corriente										
Propiedad	287,257.00	233,961.00	4,000.00	4,000.00	0.38			Irregularidad	40,000.00	4.00
Activo Intangibles	17,590.00	13,192.00								
Corriente										
Inventarios	329,733.00	338,250.00	18,000.00	18,000.00	1.72			Limitación	71,000.00	7.00
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	12,500.00	12,500.00	1.19					
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00	22,580.00	22,580.00	2.15					
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	57,080.00	57,080.00	5.44					
PATRIMONIO										
	450,948.00	542,144.00	47,580.00	47,580.00	4.54					
PASIVO										
No Corriente										
	377,522.00	290,042.00	6,000.00	6,000.00	0.57					
Corriente										
Proveedores	195,306.00	125,548.00	3,500.00	3,500.00	0.33					
Cuentas por pagar	43,114.00	49,838.00								
ISR por Pagar	22,890.00	40,972.00						Limitación	125,548.00	12.00
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	57,080.00	57,080.00	5.44					
RESULTADOS										
			41,268.00	41,268.00	-					
		86,636.00								

Conclusión del Contador Público y Auditor

El auditor, en este caso práctico, no encontró circunstancias tales como desviaciones de políticas contables, incertidumbre, falta de uniformidad o actos ilegales, que afectan la materialidad de las cifras de los estados financieros auditados y la administración de la entidad aceptó y registró los ajustes propuestos, para que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la entidad. Con excepción de la limitación en el área de inventarios al no realizar la observación física del calzado para niño y no determinar la razonabilidad de la cuenta con otros procedimientos de auditoría, que representa un 7% del total del balance de situación, a juicio del auditor tiene un efecto importante sobre los estados financieros. De igual manera, la limitación en el área de cuentas por pagar proveedores, en la cual no se permitió realizar la circularización de saldos y por los registros inadecuados no logramos satisfacerlos con otros procedimientos de auditoría, la cual representa un 12% del total del balance de situación, se considera que tiene un efecto importante.

La irregularidad en el área del inmovilizado material, tiene un efecto importante para los estados financieros, al establecerse que las adiciones realizadas durante el ejercicio de mobiliario y equipo, no poseen la documentación de soporte, considerando que la omisión es deliberada por parte de la administración de la entidad. Representa un 4% del total del balance de situación.

El Contador Público y Auditor elabora un dictamen con una opinión calificada por limitación en el alcance y por la irregularidad, por considerar el efecto importante para los estados financieros, el cual se presenta a continuación:

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas
Entidad Tres, S.A.

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Entidad Tres, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 2006, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por el año que terminó a esa fecha, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. ***Excepto por lo que se discute en los párrafos siguientes***, condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

1. La administración de la entidad no permitió observar el conteo de los inventarios físicos finales del calzado de niño de Q 71,000.00 del período terminado al 31 de diciembre de 2006, que representa el 7% en relación a dichos estados financieros, además, debido a la naturaleza de los registros de la entidad, no pudimos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades de los inventarios finales por otros procedimientos de auditoría.

2. La entidad no efectuó integración del Inmovilizado Material, por Q 233.961.00 y Q 287,257.00 por los años terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, respectivamente. Además, no presentó evidencia que soporte las adiciones de mobiliario y equipo durante el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2006, con valor de Q 40, 000.00 que representa el 4% en relación a los estados financieros de dicho año.
3. Según instrucciones de la entidad no realizamos la confirmación de cuentas por pagar proveedores, con valor de Q 125,548.00 que representa el 12% en relación a los estados financieros al 31 de diciembre de 2006, además, debido a la naturaleza de los registros contables no pudimos satisfacernos a través de otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes si los hubiere, que pudieran haberse determinado si hubiéramos podido examinar evidencia con relación a los inventarios, al inmovilizado material adquirido por la entidad y si hubiéramos realizado la confirmación de cuentas por pagar proveedores, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Tres, S.A. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.



HERNÁNDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS
Licenciado Giovanni Hernández Cruz
Colegiado No. 13442

Guatemala, 29 de marzo de 2007

5.4 Dictamen con Opinión Adversa

Para el desarrollo de este caso práctico, se describen las circunstancias que el Contador Público y Auditor debe considerar al realizar una auditoría de estados financieros, para emitir un dictamen que contiene una opinión adversa, como se expuso en el Capítulo IV, expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la Entidad Cuatro, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de conformidad con un marco de referencia de información financiera, Normas Internacionales de Contabilidad.

Se adiciona al numeral 5.1 Dictamen con Opinión No Calificada de la página 132 de este capítulo, las circunstancias de la incertidumbre por el litigio pendiente, la valuación del tipo de cambio en el área de caja y bancos, la irregularidad en los saldos registrados en el área de cuentas por cobrar clientes, el cambio contable en el área de inventarios no justificado por la administración, la limitación en el área de cuentas por pagar proveedores y las prestaciones laborales no registradas, para ostentar el tipo de opinión:

Incertidumbre:

A principio del año 2006, la entidad fue demandada por un cliente, por lo tanto se tiene un litigio pendiente, por ciertos productos de dudosa calidad vendidos. Esta línea de producto fue descontinuada a fin de año.

Al realizar la confirmación al abogado de la entidad, éste no respondió a tal procedimiento de auditoría, por lo tanto, no nos satisface el resultado de los asuntos legales pendientes en contra de la entidad y de la probable pérdida resultante de Q 50,000.00, además de resolverse, afectaría de manera considerable la situación financiera de la entidad, para lo cual no se ha realizado una estimación. El litigio y los posibles efectos no han sido revelados en las notas a los estados financieros.

a) Caja y bancos:

Al realizar la confirmación de las cuentas de depósitos monetarios, se determinó que la cuenta del Banco Uno, S.A. se encuentra en dólares, por US\$ 22,580.00, valuada al cierre al tipo de cambio Q 9.85, el tipo de cambio debería de ser a Q 7.80 por US\$ 1 dólar. Al aplicar el tipo de cambio correcto, se establece una diferencia de Q 46,289.00, por lo que se propone el ajuste No. 1 en la cédula A/R. Ver página 196 de esta tesis.

b) Cuentas por Cobrar:

Como procedimiento de auditoría, se realizó la circularización de la totalidad de los clientes por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005 que ascienden a Q 237,827.00 y Q 234,189.00 respectivamente, de acuerdo a las cartas de confirmación, que la entidad elaboró y que enviamos el 5 de enero de 2007, de acuerdo a lo planeado.

Como resultado de la confirmación a los clientes, se determinó con base a las respuestas, que existían saldos cancelados por Q 50,000.00 al 31 de diciembre, efectuados a la Entidad Cuatro, S.A., los cuales no se presentan en los estados financieros por omisiones en el registro de los pagos realizados a esa fecha, sin justificación de la administración de la entidad, por lo tanto las cifras no son correctas. A esa situación, se establece que la responsabilidad corresponde al gerente de ventas, por lo cual se propone el ajuste No. 2. Ver página 196 de esta tesis.

c) Inventarios:

Se procedió a presenciar la toma física de los inventarios por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005 que ascienden a Q 338,250.00 y Q 329,733.00 respectivamente, y como resultado del examen, se determinó que la valuación de la mercadería para la venta está bajo el método de costo promedio, que es un método reconocido por las normas contables, el cual no

fue consistente con la valuación del año anterior, ya que inicialmente utilizaba el método de primeras entradas, primeras salidas.

El cambio del método es reconocido como política contable, empero el efecto del cambio es por Q 32,500.00 que la entidad no ha registrado y no ha suministrado justificación razonable para efectuar este cambio, como lo requieren las prácticas contables. El efecto considerado material afecta las utilidades retenidas, en tal sentido, se propone el ajuste No. 3. Ver página 196 de esta tesis.

d) Inmovilizado Material:

Se procedió a revisar el cálculo de las depreciaciones contables del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2006, determinando que no se estima ningún cargo por depreciación en el estado de resultado. El valor correcto debería ser un gasto de Q 56,500.00 el cual se propone en el ajuste No. 4. Ver página 197 de esta tesis.

e) Pasivo Corriente

Para las cuentas de proveedores por el período terminado al 31 de diciembre de 2006 con un saldo de Q 125,548.00, la entidad no permitió realizar confirmaciones de saldos a la totalidad de estos, solicitando la deuda que tienen Entidad Cuatro, S.A., aduciendo que no deseaba revelar información confidencial de sus proveedores. Además, debido a los registros contables no logramos satisfacer de la razonabilidad de las cifras con la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

Se realizó un cálculo global de las prestaciones laborales, estableciendo que la entidad no realiza los cargos correctos de gastos contra las provisiones del pasivo. El monto del gasto incrementa en Q 36,000.00 la obligación del pasivo, el cual queda registrado en el ajuste No. 5 que se propone. Ver página 197 de esta tesis.

f) Pasivo No Corriente

Se encuentra la provisión de indemnizaciones a los trabajadores, en donde se procedió a verificar las nóminas de la entidad y el archivo de los trabajadores, logrando determinar que cumplen con los requisitos laborales, también se procedió a verificar los cálculos los cuales no tienen una congruencia adecuada que presente la razonabilidad de las cifras.

Ajustes y reclasificaciones

En seguida de realizar los algunos procedimientos y pruebas de auditoría, necesarios para obtener evidencia suficiente y apropiada, se requieren de ajustes y reclasificaciones, para que los estados financieros, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, se presenten razonablemente, los que se muestran a continuación:

Entidad Cuatro, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ A/R-1 _____
HECHO POR: _____ Giohc _____
FECHA: _____ 20/03/07 _____
REVISADO POR: _____ FIA _____
FECHA: _____ 20/03/07 _____

Cuentas	Debe	Haber	
1			
Otros Gastos			
Diferencial cambiario	46,289.00		
Caja y Bancos			
Banco Uno, S.A.		46,289.00	
Registro del diferencial cambiario al cierre.	46,289.00	46,289.00	Ver Página 194
2			
Cuentas por Cobrar			
Funcionarios y Empleados	50,000.00		
Cuentas por Cobrar		50,000.00	
Clientes			
Registro de la cuenta incobrable del cliente X.	50,000.00	50,000.00	Ver Página 194
3			
Utilidades No Distribuidas			
Ajuste a periodos anteriores	32,500.00		
Inventarios		32,500.00	
Inventarios			
Registro el efecto del cambio contable	32,500.00	32,500.00	Ver Página 195

Entidad Cuatro, S.A.
 Ajustes y Reclasificaciones
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	A/R-2
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

Cuentas	Debe	Haber	
4			
Gastos de Operación			
Depreciaciones de Mobiliario y Equipo	56,500.00		
Inmovilizado Material			
Depre, Acum. Mobiliario y Equipo		56,500.00	Ver Página
Registro el gasto de la depreciación .	56,500.00	56,500.00	195
5			
Gastos de Operación			
Aguinaldo	36,000.00		
Pasivo Corriente			
Aguinaldo		36,000.00	Ver Página
Reg. el gasto del aguinaldo	36,000.00	36,000.00	195
6			
Otros Gastos			
Interés Gasto	200.00		
Pasivo Corriente			
Interés por Pagar		200.00	Ver Página
Reg. el gasto del interés	200.00	200.00	139
7			
Pasivo corriente			
ISR por pagar	40,972.00		
Capital			
Reserva legal	4,560.00		
Ganancias No Distribuidas			
Ganancias No Distribuidas		45,532.00	Ver Página
Registrar el ajuste del ISR por pagar y la reserva legal	45,532.00	45,532.00	140

Los estados financieros auditados que muestran la posición financiera y resultados de operaciones, como el estado de cambios en el capital y el correspondiente estado de flujo de efectivo por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, de aceptarse los ajustes propuestos, se presentan de la siguiente forma:

a) Balance de situación general

Entidad Cuatro, S.A.
 Balance de Situación General
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-1
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
ACTIVO						
No Corriente						
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00		④ 56,500.00	177,461.00	
Activos Intangibles	17,590.00	13,192.00			13,192.00	
Corriente						
Inventarios	329,733.00	338,250.00		③ 32,500.00	305,750.00	
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	② 50,000.00	② 50,000.00	237,827.00	
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00		① 46,289.00	179,025.00	
Total Activo	1,089,780.00	1,048,544.00	50,000.00	185,289.00	913,255.00	
	∧	∧ M	∧	∧	∧ / <	
PATRIMONIO Y PASIVO						
Capital						
Capital	400,000.00	400,000.00			400,000.00	F-3
Utilidades No Distribuidas	48,400.00	135,036.00	171,489.00	45,532.00	9,079.00	
Reserva Legal	2,548.00	7,108.00	⑦ 4,560.00		2,548.00	
Pasivo No Corriente						
Prestamos Bancarios	350,000.00	225,000.00			225,000.00	
Indemnizaciones	27,522.00	65,042.00			65,042.00	
Pasivo Corriente						
Cuentas por Pagar	43,114.00	49,838.00			49,838.00	
Proveedores	195,306.00	125,548.00		⑤,⑥ 36,200.00	161,748.00	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00	⑦ 40,972.00		-	
Total Patrimonio y Pasivo	1,089,780.00	1,048,544.00	217,021.00	81,732.00	913,255.00	
	∧	∧ M	∧	∧	∧ / <	
M = Cotejado con DMG						
∧ = Sumado vertical						
∧ < = Sumado vertical / horizontal						

b) Estado de resultados

Entidad Cuatro, S.A.
 Estado de Resultados
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-2 _____
HECHO POR: ___ Giohc_
FECHA: ___ 20/03/07 ___
REVISADO POR: ___ FIA_
FECHA: ___ 20/03/07 ___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Ventas	1,418,000.00	3,365,176.00			3,365,176.00	F-1
Costo de ventas	978,420.00	2,282,126.00			2,282,126.00	
Ganancia en ventas	439,580.00	1,083,050.00			1,083,050.00	
<u>Gastos de operación</u>						
Gastos de venta	214,931.00	512,985.00			512,985.00	
Gastos de administración	140,811.00	417,897.00	3,4 6,8	92,500.00	510,397.00	
Ganancia en operación	83,838.00	152,168.00		92,500.00	59,668.00	
<u>Otros Gastos y Productos</u>			1,6			
Otros Gastos y Productos	10,000.00	20,000.00		46,489.00	66,489.00	
Ganancia antes impuesto	73,838.00	132,168.00		138,989.00	(6,821.00)	
ISR por pagar	22,890.00	40,972.00		7 40,972.00	-	
Ganancia después de ISR	50,948.00	91,196.00			(6,821.00)	
Reserva Legal	2,548.00	4,560.00		7 4,560.00	-	
Perdida	48,400.00	86,636.00		138,989.00 45,532.00	(6,821.00)	
	∧	∧ ∨	∧	∧	∧ / <	

∨ = Cotejado con DMG
 ∧ = Sumado vertical
 ∧ / < = Sumado vertical / horizontal

c) Estado de cambios en el patrimonio neto

Entidad Cuatro, S.A.
 Estado de cambios en el patrimonio neto
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT _____ F-3 _____
HECHO POR: ___ Giohc_
FECHA: ___ 20/03/07 ___
REVISADO POR: ___ FIA_
FECHA: ___ 20/03/07 ___

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.
Capital autorizado, suscrito y pagado						
Capital autorizado, suscrito y pagado al inicio y final de año	400,000.00	400,000.00			400,000.00	
Utilidades acumuladas						
Utilidades al inicio de año		48,400.00			48,400.00	
Resultado neto del año	48,400.00	86,636.00	138,989.00	45,532.00	(6,821.00)	F-2
Ajuste a períodos anteriores			32,500.00		32,500.00	
Saldo final	48,400.00	135,036.00	171,489.00	45,532.00	9,079.00	
Total de patrimonio neto	448,400.00	535,036.00	171,489.00	45,532.00	409,079.00	F-1
	∧	∧ ∨	∧	∧	∧ / <	
∨ = Cotejado con DMG ∧ = Sumado vertical ∧ < = Sumado vertical / horizontal						

d) Estado de flujo de efectivo

Entidad Cuatro, S.A.
 Estado de flujo de efectivo
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT	F-4
HECHO POR:	Giohc
FECHA:	20/03/07
REVISADO POR:	FIA
FECHA:	20/03/07

	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Ajustes /Reclasificaciones		S/Auditoría	Ref.	
Flujo de Efectivo de las Actividades de operación							
Efectivo recibido de clientes	2,318,211.00	3,395,700.00		46,289.00	3,349,411.00	F-1	
Efectivo pagado a proveedores	(1,875,583.00)	(2,380,401.00)			(2,380,401.00)		
Efectivo usado en otras actividades	(259,030.00)	(862,554.00)			(862,554.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	183,598.00	152,745.00		46,289.00	106,456.00		
Flujo de Efectivo de las Actividades de inversión							
Egresos por compra de mobiliario	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	(177,608.00)	(23,442.00)			(23,442.00)		
Flujo de Efectivo de las Actividades de financiamiento							
Egresos por pago de cuenta	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)		
Flujo de efectivo de la actividades de	(0.00)	(125,000.00)			(125,000.00)		
Aumento neto de efectivo	5,990.00	4,303.00		46,289.00	(41,986.00)		
Saldo Inicial al 31/12/05	215,021.00	221,011.00			221,011.00		
Saldo Final al 31/12/06	221,011.00	225,314.00		46,289.00	179,025.00		
	∧	∧ ∨	∧	∧	∧ / <		
∨ = Cotejado con DMG ∧ = Sumado vertical ∧ < = Sumado vertical / horizontal							

Terminación de la auditoría:

Luego de considerar realizar los procedimientos de auditoría, los cuales no se lograron por los registros inadecuados y las situaciones presentadas, tampoco se logró revisar en su totalidad las políticas y estimaciones contables importantes y otras notas aclaratorias adoptadas por la entidad, de acuerdo a lo planificado.

Cabe mencionar que el personal de la entidad no colaboró en parte al preparar todas las integraciones solicitadas por el auditor, tardó en proporcionar toda la documentación de soporte necesaria para elaborar el trabajo, además de las limitaciones en el trabajo.

Evaluación de materialidad:

Para este caso práctico, se debe evaluar las circunstancias y el nivel de importancia con base al cuadro mostrado en el Capítulo IV, numeral 4.7 de esta tesis, para lo cual se presentan las secciones afectadas a continuación:

Nivel de importancia de las circunstancias presentadas

Circunstancia que modifica el dictamen estándar	Nivel de Importancia		
	Poco importantes	Importantes	Omnipresentes
Limitación en el alcance	No calificada	Calificada	Abstención
Desviación de políticas contables o NIIF's	No calificada	Calificada	Adversa
Incertidumbres	Párrafo de énfasis	Calificada	Abstención/Adversa
Falta de uniformidad	Párrafo de énfasis	Calificada	Adversa
Irregularidades	Calificada	Calificada	Adversa

Seguido, el auditor con base a la matriz expuesta en el Capítulo IV numeral 4.8 de esta tesis, evalúa la materialidad de las circunstancias y el efecto de los ajustes, la cual se presenta a continuación:

PT F-5
 HECHO POR: Giohc
 FECHA: 20/03/07
 REVISADO POR: FIA
 FECHA: 20/03/07

Entidad Cuatro, S.A.
 Evaluación de Materialidad
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

Componente	S/Contabilidad 2005	S/Contabilidad 2006	Total Ajustes	% Ajuste	Ajustes aceptados	%	Ajustes no aceptados	%	Circunstancia	Efecto circunstancia	%
ACTIVO											
No Corriente											
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00	56,500.00	5.39	56,500.00	5.39			Desviación política	56,500.00	5.39
Activo Intangibles	17,590.00	13,192.00									
Corriente											
Inventarios	329,733.00	338,250.00	32,500.00	3.10			32,500.00	3.10	Falta de Uniformidad	32,500.00	3.10
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	50,000.00	4.77	50,000.00	4.77			Irregularidad	50,000.00	4.77
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00	46,289.00	4.41			46,289.00	4.41	Desacuerdo político	46,289.00	4.41
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	185,289.00	17.7	106,500.00	10.16	78,789.00	7.51		128,789.00	12.28
PATRIMONIO											
	450,948.00	542,144.00	149,089.00		149,089.00						
PASIVO											
No Corriente											
	377,522.00	290,042.00	-	-	-	-					
Corriente											
Proveedores	195,306.00	125,548.00									
Cuentas por pagar	43,114.00	49,838.00	36,200.00	3.45	36,200.00	3.45			Limitación en alca	125,548.00	11.97
ISR por Pagar	22,890.00	40,972.00									
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	185,289.00	3.5	106,500.00	3.45					
RESULTADOS											
	-	-	93,457.00		93,457.00	-					

Conclusión del Contador Público y Auditor

El auditor, en este caso práctico, encontró circunstancias tales como la limitación en el área de cuentas por pagar proveedores, en la cual no se logró realizar la circularización de saldos y por la naturaleza de los registros inadecuados no logramos satisfacerlos con otros procedimientos de auditoría, valor de Q 125,548.00, por el período terminado al 31 de diciembre de 2006, que representa un 12% en relación al total del balance de situación general, se considera que tiene un efecto importante.

La incertidumbre por la situación legal pendiente, se considera a juicio del auditor importante, considerando que es probable que ocurra la pérdida para que se vean afectados los estados financieros y la administración de la entidad no ha revelado la circunstancia adecuadamente en los estados financieros.

A juicio del auditor, en el área de caja y bancos por no realizar la valuación del tipo de cambio al cierre tiene un efecto importante para la presentación de los estados financieros. En el área de cuentas por cobrar no se registró los pagos realizados por los clientes por Q 50,000.00, considera que existen irregularidades que tiene un efecto importante para que se vean afectados los estados financieros.

La falta de uniformidad en lo concerniente a inventarios, se considera a juicio del auditor es importante, estableciendo que la valuación de la mercadería para la venta no fue consistente con respecto al año anterior con un efecto material de Q 32,500.00 que afecta las utilidades retenidas, inicialmente utilizaba el método de primeras entradas, primeras salidas. El cambio del método es reconocido como política contable, sin embargo no se encuentra debidamente registrado y la entidad no ha suministrado justificación razonable para efectuar este cambio como lo requieren las prácticas contables.

A juicio del auditor, se considera una desviación de políticas contables no establecer el gasto de las depreciaciones del inmovilizado material que asciende en Q 56,500.00 en los estados financieros, lo cual tiene un efecto importante. También, la entidad no estima el cargo del gasto de aguinaldo contra la provisión del pasivo en Q 36,000.00, lo cual también tiene un efecto importante para los estados financieros por el período terminado al 31 de diciembre de 2006.

El Contador Público y Auditor elabora un dictamen con una opinión adversa por considerar que las circunstancias presentadas tienen un efecto importante u omnipresente para los estados financieros, aunado a que la administración de la entidad no aceptó ni registró los ajustes propuestos No. 1 y No. 3 considerados materiales, para que los estados financieros, preparados de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, presentaran razonablemente la situación financiera de la entidad, el cual se presenta a continuación:

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas
Entidad Cuatro, S.A.

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Entidad Cuatro, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de información financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

1. No obtuvimos, confirmación por parte del abogado de la entidad, para evaluar la existencia de la pérdida resultante por ciertos productos de dudosa calidad vendidos, ya descontinuados. De resolverse, afectaría de manera considerable la situación financiera de la entidad por Q 50,000.00, que la entidad no ha realizado una estimación en los estados financieros.
2. Como resultado de la circularización de clientes se determinó, con base a las respuestas, que existía un valor de Q 50,000.00 de los saldos ya cancelados no registrados por la entidad por el período terminado al 31 de diciembre de 2006.
3. La entidad adoptó el método de contabilidad de promedio ponderado para valuar sus inventarios, anteriormente utilizaba el método de primeras entradas, primeras salidas. A pesar que el uso del método está de acuerdo con políticas contables, tiene un efecto material de Q 32,500.00 por el período terminado al 31 de diciembre de 2006, que la entidad no ha registrado y justificado razonablemente este cambio, como lo requieren las políticas contables.

4. La entidad no estima ningún cargo por depreciación como gasto en el estado de resultado, por valor de Q 56,500.00. De haberse registrado el monto, se hubiera aumentado el gasto en dicho estado financiero del período terminado al 31 de diciembre de 2006
5. En el cálculo de las prestaciones laborales, la entidad no realizó los cargos de gastos contra las provisiones del pasivo. De haberse registrado el monto del gasto, el pasivo se hubiera incrementado en Q 36,000.00 durante el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2006.
6. Según instrucciones de la entidad no se realizó la confirmación de las cuentas por pagar proveedores con valor de Q 125,548.00 por período terminado al 31 de diciembre de 2006, que representa un 12% en relación al total del balance de situación por el período terminado al 31 de diciembre de 2006.
7. Los registros contables de la entidad son inadecuados, con respecto a los costos y gastos, durante el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2006.

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos discutidos en los numerales anteriores, los estados financieros no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la Entidad Cuatro, S.A. al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y de sus resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales Contabilidad.



HERNÁNDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS
Licenciado Giovanni Hernández Cruz
Colegiado No. 13442

Guatemala, 29 de marzo de 2007

5.5 Dictamen con abstención de opinión

Para el desarrollo de este caso práctico, se describen las circunstancias que el Contador Público y Auditor debe considerar al realizar una auditoría de estados financieros, para emitir un dictamen que contiene una abstención de opinión, tal como se expuso en el Capítulo IV de esta tesis, la cual establece que el auditor no ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría y, en consecuencia no puede expresar una opinión sobre los estados financieros de la Entidad Cinco, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005.

Se adiciona al numeral 5.1 Dictamen con Opinión No Calificada de la página 132 de este capítulo, el registro inadecuado del tipo de cambio al cierre, las limitaciones en las áreas de cuentas por cobrar clientes, inventarios y cuentas por pagar proveedores, la irregularidad en el área del inmovilizado material y de no registrar el cargo de la depreciación, además de la incertidumbre por el litigio pendiente y las prestaciones laborales no registradas, para ostentar el tipo de opinión:

Incertidumbre:

A principio del año 2006, la entidad fue demandada por un cliente, por lo tanto se tiene un litigio pendiente, por ciertos productos de dudosa calidad vendidos. Esta línea de producto fue descontinuada a fin de año.

Al realizar la confirmación al abogado de la entidad, éste no respondió a tal procedimiento de auditoría, por lo tanto, no nos satisface el resultado de los asuntos legales pendientes en contra de la entidad y de la probable pérdida resultante, además de resolverse, afectaría de manera considerable la situación financiera de la entidad por Q 50,000.00 que no ha estimado. El litigio y los posibles efectos no han sido revelados en los estados financieros.

a) Caja y bancos:

Al realizar la confirmación de las cuentas de depósitos monetarios, se determinó que la cuenta del Banco Uno, S.A. se encuentra en dólares, por US\$ 22,580.00, valuada al cierre al tipo de cambio Q 5.80, el tipo de cambio debería de ser a Q 7.85 por US\$ 1 dólar. Al aplicar el tipo de cambio correcto, se establece una diferencia de Q 46,289.00.

b) Cuentas por Cobrar:

Según instrucciones de la entidad, no se logró llevar la confirmación de las cuentas por cobrar clientes que ascienden a Q 237,827.00 y Q 234,189.00 por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, respectivamente, como procedimiento de auditoría, según la administración, debido a que la entidad está teniendo problemas relaciones con la garantía de los productos. Se trasladaron las cartas de confirmación, que la entidad no elaboró ni se lograron enviar a los clientes, de acuerdo a lo planeado.

c) Inventarios:

La entidad no permitió la observación de la toma de los inventarios físicos por valor de Q 338,250.00 y Q 329,733.00, aduciendo que se limitaría un día de ventas, además, de no mantener sus registros contables al día durante los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, por lo tanto, se requería reconstruir ciertos registros y realizar ajustes substanciales al área de inventarios. Adicionalmente, no existe evidencia adecuada que respalde las transacciones.

d) Inmovilizado Material:

Se procedió a solicitar la integración del activo material de la entidad, el cual no se encontraba elaborado por la entidad. De igual manera, se observó que las adiciones realizadas durante el período terminado al 31 de diciembre de

2006 del inmovilizado material, no poseen la documentación de soporte por valor de Q 40,000.00 considerada una omisión intencional por parte de la administración de la entidad.

Se procedió a revisar el cálculo de las depreciaciones contables del ejercicio terminado el 31 de diciembre, los registros no permitieron realizar los procedimientos de auditoría adecuados, para determinar la razonabilidad de las cifras mostradas. Además, se determinó que no se estima el cargo por depreciación del mobiliario y equipo por un gasto de Q 4,000.00, en el estado de resultado.

e) Pasivo Corriente

Para proveedores, la entidad no permitió realizar las confirmaciones de saldos a la totalidad de estos, solicitando la deuda que tiene Entidad Cinco, S.A. por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, las cuales ascienden a Q 125,548.00 y 195,306.00 respectivamente. Debido a los registros contables, no logramos satisfacerlos de la razonabilidad de las cifras con la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

Se realizó un cálculo global de las prestaciones laborales, estableciendo que la entidad no realiza los cargos correctos de gastos contra las provisiones del pasivo. De registrarse el monto del gasto por el período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005, se hubiera incrementado en Q 36,000.00 y Q 28,000.00 la obligación del pasivo, respectivamente.

Terminación de la auditoría:

Luego de tratar de realizar los procedimientos de auditoría necesarios, los cuales no se lograron realizar por los registros inadecuados, así como las limitaciones impuestas por la administración, no se estableció la razonabilidad de las cifras

mostradas en los estados financieros por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005.

El personal de la entidad no colaboró al preparar todas las integraciones solicitadas, de igual manera, tampoco proporcionó la documentación de soporte necesaria para elaborar el trabajo, según lo planeado.

Evaluación de materialidad:

Para este caso práctico, se debe evaluar las circunstancias y el nivel de importancia omnipresente que afecta los estados financieros, con base al cuadro mostrado en el Capítulo IV, numeral 4.7 de esta tesis, para lo cual se presentan las secciones afectadas a continuación:

Nivel de importancia de las circunstancias presentadas

Circunstancia que modifica el dictamen estándar	Nivel de Importancia		
	Poco importantes	Importantes	Omnipresentes
Limitación en el alcance	No calificada	Calificada	Abstención
Incertidumbre	Párrafo de énfasis	Calificada	Adverso/Abstención
Actos ilegales	Calificada	Calificada/Adversa	Adverso

Seguido, el auditor con base a la matriz expuesta en el Capítulo IV numeral 4.8 de esta tesis, evalúa la materialidad de las circunstancias y el efecto de los ajustes, si se hubieren determinado, la cual se presenta a continuación:

Entidad Cinco, S.A.
 Evaluación de Materialidad
 Período terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005
 (Cifras expresadas en Quetzales)

PT F-5
 HECHO POR: Giohc
 FECHA: 20/03/07
 REVISADO POR: FIA
 FECHA: 20/03/07

Componente	S/Contabilidad 2,005	S/Contabilidad 2006	Total Ajustes o Ajuste	Ajustes aceptados	%	Ajustes no aceptados	%	Circunstancia	Efecto circunstancia	%
ACTIVO										
No Corriente										
Inmovilizado Material	287,257.00	233,961.00	-		-					
Activo Intangibles	17,590.00	13,192.00						Acto ilegal	40,000.00	3.81
Corriente										
Inventarios	329,733.00	338,250.00	-		-			Limitación	338,250.00	32.26
Cuentas por Cobrar	234,189.00	237,827.00	-		-			Limitación	237,827.00	22.68
Caja y Bancos	221,011.00	225,314.00	-		-					
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	-		-			Total	616,077.00	58.76
PATRIMONIO										
	450,948.00	542,144.00	-							
PASIVO										
No Corriente										
	377,522.00	290,042.00	-		-					
Corriente										
Proveedores	195,306.00	125,548.00	-		-			Limitación	125,548.00	11.97
Cuentas por pagar	43,114.00	49,838.00								
ISR por Pagar	22,890.00	40,972.00								
Total	1,089,780.00	1,048,544.00	-		-			Total	125,548.00	11.97
RESULTADOS										
		86,636.00			-					

Conclusión del Contador Público y Auditor

Por lo expuesto, se determinó que las circunstancias presentadas afectan la materialidad de las cifras de los estados financieros auditados, que los registros inadecuados, las limitaciones impuestas por la administración en el área de inventarios, cuentas por cobrar cliente y cuentas por pagar proveedores representan un 71% del total de balance de situación, aunado de no lograr proponer los ajustes necesario para que los estados financieros, no preparados de acuerdo a un marco de referencia de información financiera, para que presentaran razonablemente la situación financiera de la Entidad Cinco, S.A., por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005.

El Contador Público y Auditor elabora un dictamen con una abstención de opinión, por las circunstancias descritas, el cual se presenta a continuación:

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas
Entidad Cinco, S.A.

Fuimos contratado para auditar los estados financieros de la Entidad Cinco, S.A., que comprenden el balance de situación general al 31 de diciembre de 2006 y 2005, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esa fecha, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o a error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

1. No obtuvimos, confirmación por parte del abogado de la entidad, para evaluar la existencia de la pérdida resultante por ciertos productos de dudosa calidad vendidos, ya discontinuados. De resolverse, afectaría de manera considerable la situación financiera de la entidad por Q 50,000.00 que no ha estimado.
2. En el área de Caja y Bancos se tiene una cuenta en dólares por US\$ 22,580.00, la cual se valuó al 31 de diciembre de 2006 a Q 5.80 por US\$ 1.00. De haberse valuado al tipo de cierre, Q 7.85 por US\$ 1.00, el saldo de la cuenta bancaria se incrementaría en Q 46,289.00.

3. Según instrucciones de la entidad, no llevamos a cabo la confirmación de las cuentas por cobrar clientes por los períodos terminados al 31 de diciembre de 2006 y 2005, que ascienden a Q 237,827.00 y Q 234,189.00, respectivamente.
4. No pudimos observar los inventarios físicos con valor de Q 338,250.00 y Q 329,733.00, debido a que la entidad argumentó que limitaría sus ventas, además de no mantener registros contables al día durante el año terminado al 31 de diciembre de 2006 y 2005, por lo tanto, se requería reconstruir ciertos registros y realizar ajustes substanciales.
5. La entidad no cuenta con la documentación que soporte el costo de Q 40,000.00 del inmovilizado material adquirido al 31 de diciembre de 2006. Así como, de que no estima ningún cargo por depreciación como gasto, el cual es de Q 4,000.00 en el estado de resultado.
6. Según instrucciones de la entidad no realizamos la confirmación de cuentas por pagar proveedores al 31 de diciembre de 2006 y 2005 que ascienden a Q 125,548.00 y Q 195,306.00, respectivamente. Además, debido a la naturaleza de los registros contables no pudimos satisfacernos a través de otros procedimientos de auditoría.
7. En el cálculo de las prestaciones laborales, la entidad no realizó los cargos de gastos contra las provisiones del pasivo. De haberse registrado el monto del gasto, el pasivo se hubiera incrementado en Q 36,000.00 durante el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2006.
8. Los registros contables de la entidad son inadecuados, con respecto a los costos y gastos, durante el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2006.

Debido a que la entidad no permitió confirmar a las cuentas por cobrar clientes y cuentas por pagar proveedores; no se realizó la toma de los inventarios físicos; de no contar con documentación de soporte para el inmovilizado material adquirido; la cuenta bancaria en dólares no registrada el tipo de cambio correcto; la incertidumbre del litigio pendiente y por la naturaleza de los registros contables inadecuados, no pudimos satisfacernos a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría de los saldos de dichas cuentas, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para expresar, y no expresamos, una opinión sobre los estados financieros.



HERNANDEZ CRUZ, CPA ASOCIADOS
Licenciado Giovanni Hernández Cruz
Colegiado No. 13442

Guatemala, 29 de marzo de 2007

CONCLUSIONES

Con base a la investigación realizada sobre los diferentes tipos de opiniones expresadas en el dictamen por el Contador Público y Auditor en una auditoría de estados financieros de una entidad económica, se concluye lo siguiente:

1. Las Normas de Auditoría, como marco de referencia, son las directrices que guían la práctica del Contador Público y Auditor al realizar una auditoría de estados financieros, dicha normativa de auditoría nacional o internacional, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas locales o Normas Internacionales de Auditoría, son aplicables para realizar su trabajo de acuerdo a los requerimientos de la entidad económica.
2. El propósito de una auditoría de estados financieros es expresar una opinión por el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, que aplica su juicio objetivo, para determinar la razonabilidad, en todos sus aspectos importantes, de la situación financiera, los resultados de operación y el flujo de efectivo de una entidad económica, de acuerdo a la evidencia obtenida y con la aplicación de una base técnica que la sustente.
3. Con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF's, como marco de referencia de información financiera para una entidad económica, requieren que el dictamen que contiene la opinión que expresa el Contador Público y Auditor, debe establecer claramente en un párrafo la responsabilidad de la administración de la entidad en la elaboración y presentación razonable de los estados financieros y, en un párrafo distinto la responsabilidad del auditor al expresar una opinión sobre los mismos.

4. El resultado obtenido en este trabajo de investigación, comprobó, de acuerdo a la Hipótesis planteada en el Plan de Investigación, que entre los distintos tipos de opinión que permite expresar el Contador Público y Auditor, se encuentra una opinión no calificada, opinión no calificada párrafo de énfasis de asunto, opinión calificada, opinión adversa o una abstención de opinión, de acuerdo con las circunstancias que se presentan al realizar una auditoría de estados financieros a una entidad económica, desde un punto de vista de Normas de Auditoría.

5. Este trabajo de investigación, con las conclusiones y el caso práctico que se presenta, conforma una guía que contiene los distintos tipos de opinión que expresa el Contador Público y Auditor, al realizar una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las circunstancias que se presentan, que lo apartan de expresar una opinión no calificada, las cuales son:
 - Las limitaciones en el alcance.
 - Desacuerdos sobre políticas contables NIIF's.
 - Incertidumbres.
 - La capacidad para continuar como negocio en marcha.
 - La falta de uniformidad y los cambios contables.
 - Las irregularidades y los actos ilegales.

RECOMENDACIONES

1. El Contador Público y Auditor como profesional, debe seguir con la capacitación constante y poseer los conocimientos de la normativa de auditoría aplicable, directrices que a nivel nacional e internacional lo guían para realizar una auditoría de estados financieros en una entidad económica, la cual elabora y presenta sus estados financieros de acuerdo a los requerimientos del marco de referencia de información financiera vigente.
2. El Contador Público y Auditor, al realizar una auditoría de estados financieros a una entidad económica, debe obtener suficiente evidencia sobre las circunstancias presentadas en el desarrollo del trabajo, para expresar en el dictamen una opinión objetiva e independiente, sobre la razonabilidad de los estados financieros, con base a Normas de Auditoría.
3. El profesional de la Contaduría Pública y Auditoría debe conocer la normativa que utilizan la entidad económica, como marco de referencia de información financiera, para realizar su trabajo de acuerdo a los requerimientos, para establecer la responsabilidad de la entidad al elaborar y presentar información financiera razonable y la responsabilidad del auditor, al expresar una opinión sobre los estados financieros.

4. El profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, debe poseer preparación técnica, competencia, diligencia profesional y conservar una actitud independiente en el desarrollar de su trabajo, como lo establece las normas de auditoría, así expresar una opinión objetiva sobre los estados financieros de una entidad económica, de acuerdo a las circunstancias que se presentan.

5. Los estudiantes de la carrera de la Contaduría Pública y Auditoría, deben poseer una guía práctica como herramienta, de acuerdo a la normativa de auditoría vigente, que les permita establecer los elementos y las circunstancias adecuadas, para expresar una opinión objetiva sobre los estados financieros de una entidad económica.

BIBLIOGRAFÍA

1. Biblioteca Práctica de Contabilidad. Contabilidad General I. Editorial Equipo Coltunl, S.A. España 1987.
2. Centro de Estudio Tributarios, CENSAT. Seminario Tratamiento de las NICs en la Tributación. Guatemala 2003.
3. Cocina Martínez, Javier/ Terrón Gonzáles, Irma. Normas de Contabilidad Financiera Comparada. IMCPAC. México 1992.
4. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Normas Internacionales de Contabilidad NIC. International Accounting Standards Borrada –IASB-. IMCPA. México 2004.
5. Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría. Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS No.1. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados AICPA. México 1972.
6. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y para Atestiguar IAASB del IFAC. Normas Internacionales de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos –IMCPA-. Octava Edición. México 2006.
7. Cook, John. Auditoría. 3ra Edición. Editorial Nueva Editorial Interamericana. México 1988.
8. DeFliese, Philip L. CPA. Auditoría Montgomery. Segunda Reimpresión. Editorial Limusa, S.A. De C. V. México 1985.
9. Fernández Díaz, Aurelio. Guía Técnica sobre el Dictamen de Estados financieros. Guatemala 1989.
10. Fes, Philip E. Principios de Contabilidad. Tomo I. USA 1983.
11. Homes, Arthur W. Auditoría Principios Y Procedimientos. Tomo I. Editorial Hispano-Americana. México 1994.
12. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA-. Estatutos. Acuerdo No. 118 del Ministerio de Gobernación. Guatemala 1994. Edición Virtual: www.igcpa.org.gt
13. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos. Comité de Normas de Auditoría. Normas de Auditoría 1-18. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA. Recopilación 1992.

14. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos. Comité de Normas de Auditoría. Normas de Auditoría 19-26. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA. Recopilación 1992.
15. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos. Comité de Normas de Auditoría. Normas de Auditoría 27-33. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA. Recopilación 1992.
16. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos. Comité de Normas de Auditoría. Normas de Auditoría 45-47. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA. Recopilación 1992.
17. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos. Comité de Normas de Contabilidad. Principios de Contabilidad. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores IGCPA. Recopilación 1992.
18. Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC. Normas y Procedimientos de Auditoría. México 1994.
19. Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. 8va. Edición. México 1993.
20. Kell, Waler G./ Ziegler Richard E. Auditoría Moderna. Compañía Editorial Continental, SA. De C.V. México 1998.
21. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Madrid, España 1992. 21 Edición.
22. República de Guatemala. Diario de Centro América. No. 74, Tomo 266. del 4 de junio de 2001. Publicaciones Varias. Página 5-6.
23. República de Guatemala. Diario de Centro América. No. 58, Tomo 269. del 16 de julio de 2002. Publicaciones Varias. Página 2-3.
24. Whittington, O. Ray. Auditoría Un Enfoque integral. 12va. Edición. McGraw-Hill Interamericana, S.A. Colombia 2000.
25. Willingham, John. Auditoría Conceptos y Métodos. Tercera Edición. McGraw-Hill. México 1984.
26. www.aicpa.org
27. www.igcpa.org.gt

Anexo No. 1
Dictamen con opinión no calificada

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la entidad _____ que comprenden el balance de situación general al _____ de _____ de ____ y __, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la entidad _____ al _____ de _____ de ____ y __, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.

CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

Contador Público y Auditor
Colegiado No. _____

Guatemala, ____ de _____ de _____

Anexo No. 2
Dictamen con opinión no calificada con énfasis de asunto

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la entidad _____ que comprenden el balance de situación general al ____ de _____ de ____ y ____, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la entidad _____ al ____ de _____ de ____ y ____, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.

CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

Contador Público y Auditor
Colegiado No. _____

Guatemala, ____ de _____ de _____

Anexo No. 3
Dictamen con opinión calificada
Desacuerdos en políticas contables o NIIF's

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la entidad _____ que comprenden el balance de situación general al ____ de _____ de ____ y ____, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, **excepto por los efectos en los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior**, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la entidad _____ al ____ de _____ de ____ y ____, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.

CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

Contador Público y Auditor
Colegiado No. _____

Guatemala, ____ de _____ de _____

Anexo No. 4
Dictamen con opinión calificada
Limitación en el alcance

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la entidad _____ que comprenden el balance de situación general al _____ de _____ de ____ y __, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. **Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente**, condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, **excepto por los efectos de los ajustes, si los hay, que pudieran haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido quedar satisfechos**, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la entidad _____ al _____ de _____ de ____ y __, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.

CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

Contador Público y Auditor
Colegiado No. _____

Guatemala, ____ de _____ de _____

Anexo No. 5
Dictamen con opinión adversa

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la entidad _____ que comprenden el balance de situación general al ____ de _____ de ____ y ____, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por los años que terminaron a esas fechas, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, **debido a los efectos de los asuntos discutidos en el párrafo anterior**, los estados financieros no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la posición financiera de la entidad _____ al ____ de _____ de ____ y ____, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años que entonces terminaron, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.

CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

Contador Público y Auditor
Colegiado No. _____

Guatemala, ____ de _____ de _____

Anexo No. 6
Dictamen con abstención de opinión

"DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE"

Señores:
Accionistas

Fuimos contratados para auditar los estados financieros que se acompañan de la entidad _____ que comprenden el balance de situación general al ____ de _____ de ____ y _____, y el estados de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo, por el año que terminó a esa fecha, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Debido a la importancia de los asuntos que se discuten en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

Contador Público y Auditor
Colegiado No. _____

Guatemala, ____ de _____ de _____