

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Económicas
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría



**Clases de opinión en el dictamen de auditoría de estados financieros, basados
en normas internacionales de auditoría (NIA 700 y 705)**
(Tesis de Licenciatura)

Lesly Analy Alvarado Barrios

Quetzaltenango, mayo 2016

**Clases de opinión en el dictamen de auditoría de estados financieros, basados
en normas internacionales de auditoría (NIA 700 y 705)**
(Tesis de Licenciatura)

Lesly Analy Alvarado Barrios

Lic. José Orlando Comelli Monzón (**Tutor**)

Ing. María Reneé de León Barrientos (**Revisor**)

Quetzaltenango, mayo 2016

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrectora Académica

M.A. César Augusto Custodio Cobar
Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque
Secretario General

AUTORIDADES FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

M.A. César Augusto Custodio Cobar
Decano

M.A. Ronaldo Antonio Girón Díaz
Vicedecano

Lcda. Mayra Jeannette Cobar Arriola
Coordinadora



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

REF.:C.C.E.E.L.CPA.J01-PS.045.2016

**LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
GUATEMALA, 01 DE ABRIL DEL 2016
ORDEN DE IMPRESIÓN**

Tutor: Licenciado José Orlando Comelli Monzón
Revisora: Ingeniera María Reneé de León Barrientos
Carrera: Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

Tesis titulada: "Clases de opinión en el dictamen de auditoría de estados financieros, basados en normas internacionales de auditoría (NIA 700 y 705)"

Presentada por: Lesly Analy Alvarado Barrios

Decanatura autoriza la impresión, como requisito previo a la graduación profesional.

En el grado de: Licenciada


M.A. César Augusto Custodio Cobar
Decano
Facultad de Ciencias Económicas



Quetzaltenango, 30 de Noviembre de 2015

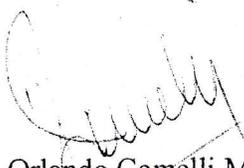
Señores
Facultad de Ciencias Económicas
Carrera: Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría
Universidad Panamericana
Guatemala, Guatemala.

Estimados Señores:

En relación al trabajo de Tesis del tema **CLASES DE OPINIÓN EN EL DICTAMEN DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS, BASADOS EN NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA 700 Y 705)**, realizada por Lesly Analy Alvarado Barrios, carné número 2015-03-038, estudiante de la carrera de Licenciatura de Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a la tutoría de la misma, observando que cumple con los requerimientos establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, considero que el informe cumple con los requisitos para continuar con los procesos correspondientes, por lo tanto doy el dictamen de aprobado al tema desarrollado, con una nota de setenta y ocho (78) de 100 puntos.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.


Lic. José Orlando Comelli Monzón, Msc.
Colegiado No. 6,869
Tutor

Lic. José Orlando Comelli Monzón
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
COLEGIADO 6.869

Ingeniera Industrial
Colegiado: 8411
mariare120110@hotmail.com
Teléfono 42530465

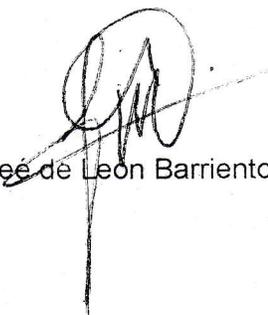
Quetzaltenango, 05 de diciembre de 2015

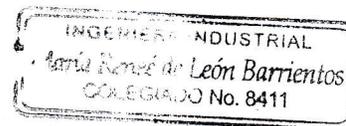
Señores:
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Panamericana
Ciudad

Estimados Señores:

En relación al trabajo de Tesis con el Tema: **“Clases de Opinión en el Dictamen de Auditoría de Estados Financieros, basados en Normas Internacionales de Auditoría NIA 700 y 705”** Realizado por: **Lesly Analy Alvarado Barrios**, carné No. 201503038, estudiante de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a la revisión del mismo y se hace constar que cumple con los requerimientos de estilo establecidos en la reglamentación de la Universidad Panamericana. Por lo tanto doy el dictamen de aprobado para continuar con el proceso que corresponde.

Al ofrecerme para cualquier aclaración adicional, me suscribo de ustedes.


María René de León Barrientos



Dedicatoria

- A Dios Por darme la bendición de llegar a cumplir este sueño, por darme la fortaleza en los momentos difíciles de mi carrera. A Él sea la Gloria y Honra.
- A mis Padres Josué Alvarado y Mirna Barrios, por todo su amor, apoyo y sacrificio a lo largo de mi vida, gracias por sus enseñanzas, son mi mayor modelo a seguir.
- A mi Esposo Carlos Miguel Cabrera, ha sido lo más lindo que ha llegado a mi vida, gracias por su amor, paciencia, comprensión y apoyo en los días y noches largas de estudio.
- A mi Hijo Carlos Josué Cabrera, Por su comprensión y ocurrencias graciosas en los momentos que más las necesitaba, es mi mayor fuente de inspiración, espero ser un ejemplo para él.
- A mis Hermanos Josué y Paola Alvarado Barrios, por estar conmigo en las buenas y en las malas, por todo su apoyo y amor a mi vida, espero ser un ejemplo para ellos.
- A Universidad
Panamericana. Por abrirme las puertas y ayudarme a cumplir mi meta estudiantil.

Contenido

Capítulo 1	1
Marco conceptual	1
1.1 Antecedentes	1
1.2 Planteamiento del Problema	2
1.3 Preguntas de Investigación	6
1.4 Delimitación del Problema	6
1.5 Justificación del Problema	6
1.6 Objetivos de Investigación	7
1.6.1 Objetivo General	7
1.6.2 Objetivos Específicos	7
1.7 Alcances y Limites de la Investigación	8
1.7.1 Alcances	8
1.7.2 Limites	8
Capítulo 2	
Marco teórico	9
2.1 Marco Teórico Conceptual	9
2.1.1 Definición de Estados Financieros	9
2.1.2 Conjunto completo de Estados Financieros	10
2.1.2.1 Estado de situación financiera al final del periodo	10
2.1.2.2 Estado del resultado del periodo y otro resultado integral del periodo	11
2.1.2.3 Estado de cambios en el patrimonio	12
2.1.2.4 Estado de flujos de efectivo	13
2.1.2.5 Notas	14

2.1.3 Objetivo de los Estados Financieros	15
2.1.4 Auditoria	15
2.1.5 Auditoría Externa	15
2.1.6 Objetivos de la Auditoria	16
2.1.7 Auditor Independiente	16
2.1.7.1 Características de un Auditor Independiente	16
2.1.8 Evidencia de Auditoria	17
2.1.9 Informe de Auditoria	17
2.1.10 Marco de información financiera aplicable con fines generales	18
2.1.10.1 Marco de imagen fiel	18
2.1.10.2 Marco de Cumplimiento	19
2.1.11 Tipos de Opinión	19
2.1.11.1 Opinión no Modificada o Favorable	19
2.1.11.2 Opinión Modificada	20
2.1.11.2.1 Opinión con Salvedades	20
2.1.11.2.2 Opinión Desfavorable o Adversa	23
2.1.11.2.3 Denegación o Abstención de Opinión	23
2.1.12 Normas Internacionales de Auditoría	24
2.2 Marco Teórico Histórico	24
2.2.1 Adopción de Normas Internacionales de Auditoría en Guatemala	26
2.2.2 Código de ética que rige a los Contadores Públicos y Auditores en Guatemala	27
2.2.3 NIA700 Formación de la Opinión y emisión del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros	28

2.2.4 NIA 705 Opinión Modificada en el informe emitido por un Auditor Independiente	29
2.3 Marco Histórico Contextual	29
Capítulo 3	30
Marco metodológico	30
3.1 Tipos de Investigación	30
3.2 Sujetos de Investigación	30
3.3 Instrumentos de Recopilación de Datos	30
3.3.1 Investigación Documental	30
Capítulo 4	32
4.1 Diseño de investigación	32
Capítulo 5	51
5.1 Análisis y discusión de resultados	51
Conclusiones	58
Recomendaciones	59
Referencias Bibliográficas	60

Resumen

El presente trabajo de investigación fue realizado, con el propósito principal de determinar cómo se clasifican los Dictámenes de Auditoría y como debe presentarse un Informe de una Auditor independiente, en base a Normas Internacionales de Auditoría.

Como resultado de la investigación realizada, se determinó que existen diversas causas por las que un Auditor independiente emite un informe: Limpio o no Modificado, Modificado, el cual puede ser: con Salvedades, Abstención de Opinión u Denegación de Opinión, dependiendo de cómo se presente la Auditoría y la manera de evaluar de cada profesional, siempre basándose en el marco de referencia, a como estén elaborados los Estados Financieros.

Esta investigación determinó y clasificó cada uno de los dictámenes de auditoría, con sus respectivas diferencias, y así poder ayudar de alguna manera a que la comprensión entre un dictamen y otro sea más eficiente, para un Contador Público y Auditor, y de esta manera realizar el informe correspondiente. Así mismo los lineamientos que corresponden a cada Marco de Referencia para la Elaboración de Estados Financieros.

Introducción

Desde tiempos remotos con el transcurso de los años, la Contaduría Pública y Auditoría ha tenido cambios, 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 un dictamen profesional, con base a normas internacionales de auditoría, sobre la razonabilidad de los estados financieros, preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera por una entidad económica.

Al realizar una Auditoría de Estados Financieros, el resultado de la misma 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. Por lo anteriormente descrito, la tesis se estructuró en cuatro capítulos, los cuales describen lo siguiente:

En el Capítulo 1, se describe una breve reseña histórica del inicio de las Normas Internacionales de Auditoría, y su aplicación en Guatemala, ya que es el país que estudiamos para el desarrollo de esta investigación. En este capítulo se hace énfasis al planteamiento del problema, principalmente las interrogantes a resolver, los objetivos y la justificación. Así mismo los alcances y límites que se desarrollaron dentro de la investigación.

El Capítulo 2, habla de la descripción de los principales conceptos o definiciones, que nos ayudarán a entender con más claridad, el tema de investigación, los cuales son basados en bibliografía de diversos autores.

El Capítulo 3, muestra la metodología utilizada, la cual fue la descriptiva, ya que el objetivo de la investigación era el resolver las interrogantes planteadas, y así llegar a conclusiones sobre el tema.

Para llegar a resolver las interrogantes y cumplir con los objetivos, se elaboraron entrevistas y encuestas a diversos Contadores Públicos y Auditores, sobre las prácticas de Auditoría y el desarrollo del Informe.

El Capítulo 4, contiene las preguntas realizadas a Contadores Públicos y Auditores, de distintas firmas de Auditoría, sobre la problemática del tema; así mismo las gráficas que muestran los resultados obtenidos, para poder desarrollar nuestro Análisis y Discusión de Resultados.

El Capítulo 5, contiene el Análisis y Discusión de Resultados obtenidos en las encuestas realizadas, comparando nuestro Marco Teórico, con las respuestas dadas, por los Contadores Públicos y Auditores.

Capítulo 1

Marco Conceptual

1.1 Antecedentes

Según (Cruz, 2008)

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.

Según (Interno, 2015)

Debemos comenzar hablando del IFAC - Internacional Federation of Accountants (fundada en 1977), la organización que aglutina a los Contadores Públicos de todo el Mundo y cuyos objetivos son los de proteger el interés público a través de la exigencia de altas practicas de calidad. El IFAC creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practicas Committe IAPC) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoría y aseguramiento.

El IASSB emite las Normas Internacionales de Auditoria (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Para beneficio de los usuarios, el Consejo IASSB está comprometido en emitir, para el mundo entero, un conjunto de normas de contabilidad y auditoría, las cuales exigen transparencia y que puedan ser comparados a mundial, dentro de la información financiera contenida en los estados financieros para propósitos generales.

De acuerdo a (Castañón, 2010)

Hablando exclusivamente de Guatemala, el 20 de diciembre de 2007, fue publicado en el Diario de Centro América (Diario Oficial de Guatemala), una resolución del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala – CCPAG, relacionada con la adopción en Guatemala de las Normas de las Normas Internacionales de Auditoría – NIAS. En esta resolución, se adoptan las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) y bajo la responsabilidad de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), como las Normas de Auditoría a observar en Guatemala.

La vigencia de la resolución de la adopción de las NIAS, surtió efecto a partir de las auditorías que se practicaron para el ejercicio contable 2008 y subsiguientes. Derivado de las publicaciones anteriores, el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores – IGCPA, con el propósito de adoptar las NIAS, también publicó en la misma fecha y diario, una resolución al respecto, así: se derogan las 48 Normas de Auditoría emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Auditoría del IGCPA. Esta derogatoria entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2008. Lo anterior, obliga a que los Contadores Públicos y Auditores utilicen las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, dichas NIAS fueron emitidas para ser utilizadas por todos los profesionales (contadores públicos y auditores) de todo del mundo.

1.2 Planteamiento del Problema

Según (IFRS, 2011)

El IASC – International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales) tiene su origen en 1973 y nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad.

En el año 2001 se constituyó el IAASB International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad) para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC (International Accounting Standards Committee).

De acuerdo a (Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, 1998) La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) IAASB es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IAASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF).

La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation) es una Fundación independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al IAASB.

Según (IFRS, 2011)

En virtud de la Constitución del IASCF los objetivos del IAASB son:

- (a) Desarrollar, buscando el interés público, el único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para 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;
- (c) Cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; y
- (d) Llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

Según (IAASB, 2009)

El IAASB está comprometido con la meta de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales aceptadas generalmente en todo el mundo. Los miembros del IAASB actúan en función del interés común del público en gran escala y la profesión contable en todo el mundo. Como resultado, es posible que dichos miembros adopten una postura respecto de un tema que no esté de acuerdo con la práctica actual de su país o su firma de auditoría o con las personas que los proponen como miembros del IAASB.

De acuerdo a (Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, 1998)

Antes del 2007 Guatemala se regía por 48 Normas de Auditoría las cuales fueron emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Auditoría del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Sin embargo el 18 de Diciembre de 2007, la Junta Directiva del IGCPA derogó las 48 Normas de Auditoría que estaban establecidas, con el apoyo del Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales del IGCPA, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, adoptó las Normas Internacionales de Auditoría en su Asamblea General Extraordinaria con fecha once de Diciembre de 2007, cuya resolución fue publicada en el Diario de Centro América la fecha 20 de Diciembre de 2007.

El 22 de enero de 2008 la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores se resuelve adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) como las Normas a observar en Guatemala. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) exigen una alta calidad de desempeño de los auditores y la misma se mantiene a través de estándares internacionales. En esta investigación precisamente nos basaremos en las Normas Internacionales de Auditoría 700 y 705 las cuales nos hablan acerca de la Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros, ya sea una Opinión Favorable u Opinión Modificada.

Las normas internacionales de auditoría 700 y 705 definen las responsabilidades que tiene el auditor para constituir una Opinión sobre los Estados Financieros, incluyendo parámetros como la forma y el contenido del dictamen que emite producto del resultado de una auditoría de los estados financieros de propósito general de una entidad, basados en las normas internacionales de

auditoría, las cuales presentan una guía para lograr una consistencia en la opinión, lo que implica credibilidad y fácil entendimiento por parte del lector.

Por tal motivo el auditor deberá analizar y evaluar los hallazgos y conclusiones extraídas de la evidencia que se obtuvo de la auditoria como eje fundamental para lo que puede ser la expresión de la Opinión de los Estados Financieros. Vale la pena aclarar que este análisis y evaluación implica considerar si estos Estados Financieros han sido organizados y preparados con base en un marco de referencia de información financiera aplicable para informes financieros, además de considerar si los Estados Financieros cumplen con los requisitos reglamentarios.

Es importante que el auditor tenga claridad sobre la expresión de Opinión donde debe considerar los Estados Financieros como un todo respecto al dictamen del auditor. El auditor debe establecer una Opinión sobre los Estados Financieros con base en una evaluación de las conclusiones generadas a partir de la evidencia obtenida durante el desarrollo de la auditoria. Una vez establecida la Opinión, el auditor deberá expresarla con claridad medio de un dictamen escrito que manifiesta la base y el sustento para dicha opinión. El Auditor Independiente es el único responsable de la Opinión que brinde ante las personas que solicitaron la Auditoria, sin embargo muchas veces lamentablemente no se tiene clara la diferencia entre una Opinión y otra, por lo tanto se tiende a presentar en la mayoría de veces una Opinión Limpia o sin Salvedades.

En nuestro medio la mayoría de Opiniones son Favorable o no Modificadas, es muy raro que se dé una Opinión Desfavorable u Opinión Modificada, sin embargo conocemos a muchas Empresas que han quebrado o han sido estafadas, y no se ha detectado a tiempo quizá porque en ocasiones anteriores se les ha presentado un Informe Limpio y no lo que realmente podría ser una Opinión con Salvedades.

Esta investigación tendrá como principal función el resolver la siguiente interrogante: ¿Cuáles son las clases de Opinión en el Dictamen de Auditoria emitido por un auditor independiente, en base a las Normas Internacionales de Auditoria?

1.3 Preguntas de Investigación

1. ¿Qué tipos de Opiniones existen, según las Normas Internacionales de Auditoría?
2. ¿Qué aspectos influyen para que un Auditor Independiente, emita su Opinión, en base a Normas Internacionales de Auditoría?
3. ¿Cuáles son las diferencias que existen, entre una Opinión y otra?

1.4 Delimitación del Problema

Este tema es muy extenso ya que las Normas Internacionales de Auditoría son aplicables en todo el mundo, sin embargo en esta investigación nos enfocaremos en el área de Occidente, Sur Occidente y la Capital del país de Guatemala, ya que cuenta con varios Contadores Públicos y Auditores que emiten una Opinión cada año. Así mismo dicha investigación tendrá una duración de un año, en lo que consistirá, presentar la metodología del trabajo, recabar información y presentar el informe final. Los elementos que nos ayudarán a obtener dicha información, serán experiencias de Contadores Públicos y Auditores.

1.5 Justificación del Problema

El tema de emitir una Opinión es bastante interesante, ya que como todos sabemos es el resultado de una auditoría practicada a una Empresa, de la cual todos los interesados esperan recibir un Informe Limpio o Sin Salvedades.

Sin embargo las Normas Internacionales de Auditoría nos presentan 2 tipos de Dictámenes:

- a) Opinión no Modificada o Favorable.
- b) Opinión Modificada, de la cual se desprenden:
 - Opinión con Salvedades

- Opinión Desfavorable o Adversa
- Denegación de Opinión.

Es importante que un Auditor Independiente al momento de realizar una Auditoría, determine en base a sus resultados, que tipo de Informe emitirá, ya que es de suma importancia para el seguimiento de dicha Empresa, es importante saber hasta dónde puede llegar a ser una Opinión Limpia o sin Salvedades o dar una Opinión Modificada, así mismo determinar si se debe realizar un Informe Corto o Largo.

1.6 Objetivos de Investigación

1.6.1 Objetivo General

Clasificar adecuadamente los tipos de Opiniones de Auditoría de Estados Financieros, basados a las Normas Internacionales de Auditoría 700 y 705 (Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros) y (Opinión Modificada en el Informe emitido por un Auditor Independiente)

1.6.2 Objetivos Específicos

1. Determinar las características de las Opiniones de Auditoría de Estados Financieros, Basados en las Normas Internacionales de Auditoría.
2. Evaluar cuáles son los factores que influyen para que el Auditor Independiente emita una opinión y considere su Informe de Auditoría.
3. Diferenciar los aspectos principales de cada uno de los Informes de Auditoría.

1.7 Alcances y Limites de la Investigación

1.7.1 Alcances

En la actualidad, específicamente en nuestro país la mayoría de empresas con una dimensión amplia, (Grandes Empresas) deben presentar un informe emitido y debidamente firmado por un Auditor independiente, donde este emite su Opinión en base a la Auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad a las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría.

Es de suma importancia que un Contador Público y Auditor pueda identificar cuáles son las diferencias que existen para poder emitir una Opinión en un dictamen de Auditoría, y este trabajo de investigación podrá aclararlas. Nuestro alcance será responder a preguntas muy comunes, cuando el Auditor independiente realiza una auditoría de Estados Financieros, basándonos a estudios realizados anteriormente. Así mismo llegar a los objetivos propuestos.

1.7.2 Limites

Al clasificar y analizar los tipos de Opinión de Auditoría que nos presentan las Normas Internacionales de Auditoría (NIA 700) y (NIA 705), podremos determinar en que se basa un auditor independiente para emitir su informe de Auditoría.

En este trabajo de investigación nos limitaremos a investigar específicamente el área de Occidente, Sur Occidente y la Capital del país de Guatemala, como se maneja la clasificación de los tipos de Opinión a nivel de empresas guatemaltecas, siempre guiándonos de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA700 y NIA 705).

Capítulo 2

Marco Teórico

2.1 Marco Teórico Conceptual

Para poder realizar esta investigación, es de suma importancia sustentar desde una perspectiva teórica todo lo relacionado al tema que de estudio. Ya que las bases teóricas nos dan una racionalidad, estructura lógica y consistencia interna, para que pueda analizarse la realidad del estudio y de esta manera poder obtener datos importantes a través de fuentes o conceptos que puedan sustentar el tema a investigar. A continuación se definen los conceptos relacionados con la investigación que servirán de base y complemento para su desarrollo.

2.1.1 Definición de Estados Financieros

Según (IAASB, Norma Internacional de Contabilidad 1, 2011)

Los Estados Financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los Estados Financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo, los Estados Financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad:

- a) Activos
- b) Pasivos
- c) Patrimonio
- d) Ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas
- e) Aportaciones de propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y
- f) Flujos de efectivo.

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y, en particular, su distribución temporal y su grado de certidumbre. Los estados financieros muestran la posición financiera, los resultados de las operaciones y la información pertinente sobre una empresa durante un período contable. Se prepara a fin de presentar una revisión periódica o informe, acerca del progreso de la administración y sobre la situación de inversiones en el negocio y los resultados obtenidos durante cierto período.

2.1.2 Conjunto completo de Estados Financieros

De acuerdo a (IAASB, Norma Internacional de Contabilidad 1, 2011)

Un juego completo de Estados Financieros comprende:

- (a) Un estado de situación financiera al final del periodo
- (b) Un estado del resultado del periodo y otro resultado integral del periodo
- (c) Un estado de cambios en el patrimonio del periodo
- (d) Un estado de flujos de efectivo del periodo
- (e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa; y
- (f) Un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una re-expresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

2.1.2.1 Estado de situación financiera al final del periodo

Según (Acosta, 2009)

Es un documento que muestra la situación financiera de una empresa una fecha determinada. Por tal razón se dice que el balance de situación general es la radiografía económica-financiera de un negocio; toda vez que por medio de él se muestra con que bienes, derechos y obligaciones de una empresa, cual es el importe de los mismos y a cuánto asciende su patrimonio neto.

De acuerdo a (IABS, 2001)

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio neto. Se definen como sigue:

a) Activo

Es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener en el futuro, beneficios económicos.

b) Pasivo

Es una obligación actual de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

c) Patrimonio neto

Es la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.

2.1.2.2 Estado del resultado del periodo y otro resultado integral del periodo

Según (Acosta, 2009)

Es un estado financiero que muestra los resultados económicos obtenidos por una empresa por un período de tiempo determinado, dentro de su cuerpo se incluyen los ingresos y gastos nominales del giro de la entidad, los ingresos y gastos normales del giro de la entidad, los ingresos y gastos financieros y aquellos ingresos y gastos no recurrentes y extraordinarios.

El fin primordial de las entidades comerciales, industriales y de servicios es obtener ganancia como compensación a su inversión. Pues esa ganancia o pérdida que pueda generar una empresa, se determina con la elaboración del estado de resultados. Los elementos del Estado de Resultados son:

a) Ingresos:

De acuerdo a (IABS, 2001)

La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos ordinarios como las ganancias. Los ingresos ordinarios surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa, y corresponden

a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías. Son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la empresa. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos ordinarios.

b) Gastos:

(IABS, 2001) Afirma:

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa. Las pérdidas representan decrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de cualquier otro gasto.

2.1.2.3 Estado de cambios en el patrimonio

Según (Acosta, 2009)

Este estado muestra el capital autorizado, las acciones por suscribir, los suscriptores de acciones, capital pagado, reserva legal, superávit por revaluación, reserva para eventualidades, utilidades o pérdidas acumuladas y la ganancia o pérdida del ejercicio. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas y las ganancias pendientes de distribución.

Tal clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en especial cuando indican restricciones, sean legales o de

otro tipo, a la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio neto. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con intereses en la propiedad de la empresa, tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital.

2.1.2.4 Estado de flujos de efectivo

De acuerdo a (Caballero, 2013)

El flujo de efectivo, es un estado financiero que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de explotación, inversión y financiación. Para el efecto debe determinarse el cambio en las diferentes partidas del balance general que inciden en el efectivo. El objetivo del flujo de efectivo es determinar la capacidad de la empresa, entidad o persona para generar el efectivo que le permita cumplir con sus obligaciones inmediatas y directas, para sus proyectos de inversión y expansión. Además, este flujo de efectivo permite hacer un análisis de cada una de las partidas que inciden en la generación de efectivo, el cual puede ser de gran utilidad para elaborar políticas y estrategias que permitan a la empresa utilizar óptimamente sus recursos.

De acuerdo a (IASB, 1997) El flujo de efectivo se divide en:

a) Actividades de Explotación:

Son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la empresa, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.

b) Actividades de inversión:

Son las de adquisición, enajenación o abandono de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en el efectivo y los equivalentes al efectivo.

c) Actividades de financiación:

Son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la empresa.

Según (Caballero, 2013)

Los métodos de presentación del estado de flujo de efectivo son:

a) Método directo

Según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

b) Método indirecto

Según el cual se comienza presentando la pérdida o ganancia en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y devengos que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de actividades clasificadas como de inversión o financiación.

2.1.2.5 Notas

De acuerdo a (RM, 2008)

Las notas a los Estados Financieros representan aclaraciones o explicaciones de hechos o situaciones cuantificables o no que se presentan en el movimiento de las cuentas, las mismas que deben leerse conjuntamente a los Estados Financieros para una correcta interpretación.

Las notas a los estados financieros representan la difusión de cierta información que no está directamente reflejada en dichos estados, y que es de utilidad para que los usuarios tomen decisiones con una base clara y objetiva. Esto no implica que estas notas explicativas sean un estado financiero, ya que según la normatividad vigente no lo son, más bien forman parte integral de ellos como parte del análisis, siendo obligatoria su presentación.

2.1.3 Objetivo de los Estados Financieros

Según (Financiera, 2007)

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas. Los estados financieros deben ser comprensibles, relevantes, fiables y comparables.

2.1.4 Auditoría

De acuerdo a (Asociation, 2013)

La Auditoría puede definirse como: un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso. Por otra parte la Auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

2.1.5 Auditoría Externa

De acuerdo a (Mcgraw-Hill, 2011)

También conocida como financiera o independiente, consiste en el examen de los estados financieros de una sociedad o entidad realizado por profesionales competentes e independientes, aplicando normas internacionales de auditoría, sobre la razonabilidad de si dichos estados financieros muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de sus operaciones con el objeto de emitir una Opinión en el informe.

2.1.6 Objetivos de la Auditoria

Según (IAASB, Normas Internacionales de Auditoria, 2009)

El objetivo de una Auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los Estados Financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una Opinión sobre si los Estados Financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha Opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.

2.1.7 Auditor Independiente

(Acosta, 2009) Afirma:

Los auditores independientes, son personas que prestan sus servicios en forma individual o son miembros de despachos de contadores públicos, que ofrecen servicios profesionales de auditoría a sus clientes. Por razón de su educación, entrenamiento y experiencia los Auditores independientes están capacitados para realizar cada uno de los tipos de Auditoría. Los clientes de los Auditores independientes, podrán incluir empresas con fines de lucro, organizaciones no lucrativas, dependencias gubernamentales e individuos.

2.1.7.1 Características de un Auditor Independiente

Según (Mcgraw-Hill, 2011)

- Es un profesional independiente y reconocido, con formación solvente y probada.
- Emite dictamen.
- Tiene responsabilidad frente a terceros: civil, penal y profesional.
- Analiza los estados contables y emite Opinión sobre su razonabilidad.

- Aplica normas y principios generalmente aceptados.
- Se acoge y lo ampara el secreto profesional.
- Emite un informe breve y sintético, según modelos preestablecidos.
- El informe tiene efectos frente a terceros, realiza su actividad puntualmente y en cortos periodos de tiempo dentro del ejercicio contable.

2.1.8 Evidencia de Auditoria

Según (IAASB, Normas Internacionales de Auditoria, 2009)

La evidencia de Auditoria es de suma importancia para que un Contador Público y Auditor emita su Opinión, está basada en la Norma Internacional de Auditoria 500, explica lo que constituye evidencia de Auditoría, en una Auditoría de Estados Financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el Auditor de diseñar y aplicar procedimientos de Auditoría para obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su Opinión.

2.1.9 Informe de Auditoria

De acuerdo a (Financiera)

El informe de Auditoría es una Opinión formal, o renuncia de los mismos, expedido por un auditor interno o por un auditor externo independiente como resultado de una auditoría interna o externa o evaluación realizada sobre una entidad jurídica o sus subdivisiones (llamado "auditado"). El informe es presentado posteriormente a un "usuario" (por ejemplo, un individuo, un grupo de personas, una empresa, un gobierno, o incluso el público en general, entre otros) como un servicio de garantía para que el usuario pueda tomar decisiones basadas en los resultados de la Auditoria. Un informe de Auditoría se considera una herramienta esencial para informar a los usuarios de la información financiera, sobre todo en los negocios.

Debido a que muchos terceros usuarios prefieren, o incluso requieren información financiera certificada de un auditor externo independiente, muchos de los auditados confían en los informes de auditoría para certificar su información con el fin de atraer a los inversores, obtener préstamos, y mejorar la apariencia pública, algunos incluso han establecido que la información financiera sin el informe del auditor es "esencialmente sin valor" con fines de inversión.

Es importante tener en cuenta que los informes de auditoría sobre estados financieros no son ni evaluaciones ni cualquier otra determinación similar a utilizar para evaluar entidades con el fin de tomar una decisión. El informe es sólo una opinión sobre si la información presentada es correcta y está libre de errores materiales, mientras que todas las demás determinaciones se dejan para que el usuario decida.

2.1.10 Marco de información financiera aplicable con fines generales

Según (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

2.1.10.1 Marco de imagen fiel

Según (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

Se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

- a) Reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación el de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o

- b) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los Estados Financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuente.

2.1.10.2 Marco de Cumplimiento

De acuerdo a (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

Se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados a y b anteriores.

2.1.11 Tipos de Opinión

2.1.11.1 Opinión no Modificada o Favorable:

De acuerdo a (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En una Opinión Favorable, el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las cuentas anuales consideradas expresan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera, de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Este tipo de opinión solo podrá expresarse cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que el auditor haya realizado su trabajo sin limitaciones y sin incertidumbres, de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría.

- Que las cuentas anuales, incluyendo la información necesaria y suficiente en la memoria para su interpretación y comprensión adecuada, se hayan formulado de conformidad con los principios y normas contables.

2.1.11.2 Opinión Modificada

De acuerdo a (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

- (a) Concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
- (b) No pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

La Norma Internacional de Auditoría 705 menciona tres tipos de Opinión Modificada, siendo estas las siguientes:

2.1.11.2.1 Opinión con Salvedades

Según (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

El auditor expresará una Opinión con Salvedades cuando:

- a) Habiendo obtenido evidencia de Auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los Estados Financieros; o
- b) El auditor no pueda obtener evidencia de Auditoría suficiente y adecuada en la que basa su Opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los Estados Financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Según (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009) Las circunstancias que pueden dar lugar a una opinión con salvedades, en caso de que sean significativas en relación con las cuentas anuales son las siguientes:

- Limitación al alcance del trabajo realizado. Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría requeridos por las Normas Técnicas de Auditoría o aquellos otros procedimientos adicionales que el auditor considera necesario a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada. Las limitaciones al alcance de la auditoría pueden provenir de la propia entidad auditada o venir impuestas por las circunstancias. A título de ejemplo, entre las primeras se contarían la negativa de la entidad auditada al envío de cartas de solicitud de confirmación de saldo o a permitir presenciarse un recuento físico de existencias. Entre las limitaciones impuestas por las circunstancias estarían la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de haber presenciado los recuentos físicos de existencias llevados a cabo por haber sido nombrado auditor con posterioridad al cierre del ejercicio.

Ante una limitación al alcance, la decisión del auditor de cuentas sobre denegar la Opinión o emitirla con Salvedades dependerá de la importancia de la limitación. Para decidir al respecto, al auditor de cuentas tendrá en consideración la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos y la importancia relativa del epígrafe afectado en las cuentas anuales. Cuando las limitaciones sean muy significativas e impuestas por la entidad, el auditor de cuentas deberá denegar su opinión sobre las cuentas anuales.

- Errores o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptadas, incluyendo omisiones de información necesaria. Durante su trabajo el auditor puede identificar una o varias circunstancias siguientes que suponen un incumplimiento de los citados principios y normas contables generalmente aceptados:

- Utilización de principios y normas contables distintas de los generalmente aceptados.
- Errores en las cuentas anuales.
- Insuficiencia de información en las cuentas anuales que impidiera la interpretación y comprensión adecuada.
- Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o desglosadas en la memoria.

Cuando el auditor observe alguna de las circunstancias relacionadas, deberá evaluar y, en su caso, cuantificar su efecto sobre las cuentas anuales. Si concluyera que el efecto es significativo, el auditor deberá expresar una Opinión con Salvedades, o en aquellos casos en los que el incumplimiento haga concluir al auditor que las cuentas anuales no presentan la imagen fiel de la entidad, una Opinión Desfavorable.

- Incertidumbres. En el contexto de las normas de auditoría, una incertidumbre se define como un asunto o situación de cuyo desenlace no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes. Ejemplo de incertidumbres pueden ser reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la empresa y contingencias fiscales.

Cuando el auditor de cuentas considera que el desenlace final de una incertidumbre existente a la fecha de su informe, que podría probablemente afectar significativamente a las cuentas anuales que está auditando, no es susceptible de ser estimado razonablemente, emitirá una Opinión con Salvedades o, en casos excepcionales, denegará su Opinión, dependiendo del grado de significación de los efectos que sobre dichas cuentas anuales pueda suponer la resolución final de la incertidumbre.

- Cambios durante el ejercicio. Con respecto a los principios y normas contables generalmente aceptados utilizados en el ejercicio anterior.

2.1.11.2.2 Opinión Desfavorable o Adversa

(IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009) Afirma:

El auditor expresará una Opinión Desfavorable o Adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los Estados Financieros.

La Opinión Desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios de la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas contables generalmente aceptados.

Para que el auditor llegue a expresar una Opinión Desfavorable es preciso que haya identificado errores, incumplimientos de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo.

2.1.11.2.3 Denegación o Abstención de Opinión

De acuerdo a (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

El auditor denegará la opinión o se abstendrá de opinar cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en la que basa su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los Estados Financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

El auditor denegará la opinión o se abstendrá de opinar cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los

Estados Financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los Estados Financieros. Si los Estados Financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una Opinión Modificada en el informe de auditoría.

2.1.12 Normas Internacionales de Auditoría

Las Normas Internacionales de Auditoría se emiten para facilitar la comprensión de los objetivos y procedimientos de operación del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) y el alcance y autoridad de los documentos emitidos por ese comité.

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.

2.2 Marco Teórico Histórico

Según (Mcgraw-Hill, 2011)

En 1995 el International Accounting Standards Committee (IASC), actualmente International Accounting Standards Board (IASB), acometió la tarea de elaborar un cuerpo básico de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que han sido recomendadas para elaborar los estados financieros de las empresas multinacionales a escala transfronteriza.

Es de resaltar el acuerdo entre el IASB y el Financial Accounting Standards Board (FASB), el órgano emisor de las normas contables norteamericanas, con el que se pretende una convergencia entre ambos cuerpos de normas en el año 2010, lo que supondrá un gran avance en la verdadera armonización contable internacional, siendo el primer paso para que la Comisión del Mercado de Valores norteamericano (SEC) admita cuentas anuales de empresas europeas elaboradas bajo las NIC/NIIF.

Otras nuevas normas bajo la nomenclatura de NIIF (IFRS en inglés) han sido emitidas, hasta la fecha, contemplando temas nuevos como el de contratos de seguros contenido en la NIIF 4, por ejemplo, o simplemente sustituyendo algunas normativas anteriores como la NIC22 de Combinaciones de Negocios, la cual fue reemplazada por la nueva NIIF 3 “Combinaciones de Negocios”. Las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Comprenden:

- a) Normas Internacionales de Información Financiera;
- b) Normas Internacionales de Contabilidad; e
- c) Interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), o bien emitidas por el anterior Comité de Interpretaciones (SIC) y adoptadas por el IASB.

De acuerdo a (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

Los pronunciamientos del IAASB regulan los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que se realizan de conformidad con las Normas Internacionales. No anulan las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros históricos o los encargos de aseguramiento sobre otra información en un país determinado, las cuales deben respetarse de conformidad con las normas nacionales de dicho país. En caso de que las disposiciones legales y reglamentarias difieran de las Normas del IAASB o estén en conflicto con estas respecto de un tema particular, los encargos realizados de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias automáticamente no respetarán las Normas del IAASB.

Un profesional de la contabilidad no habrá cumplido con las Normas del IAASB, a menos que haya cumplido por completo con todas las Normas pertinentes al encargo.

2.2.1 Adopción de Normas Internacionales de Auditoría en Guatemala

Según (Acosta, 2009)

En Guatemala el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA publicó en el diario de Centro América el 4 de junio de 2001, la adopción del marco conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros y las normas internacionales de contabilidad –NIC emitidas por el comité de normas internacionales de contabilidad -IASC- (en inglés International Accounting Standards Committee) vigentes en ese momento, como principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala de acuerdo con el código de comercio.

El comité de normas de contabilidad, la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) y el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG), han evaluado la conveniencia de mantener las normas contables actualizadas, de alta calidad con reconocimiento internacional.

De acuerdo con lo anterior decidieron adoptar marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF (en Inglés International Financial Reporting standard - IFRS, emitidas por el consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (en Inglés International Accounting Standards Board – IASB), Expresión que comprende las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC y las Interpretaciones como los principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala a que se refiere el código de comercio, con fecha 11 de diciembre de 2007, cuya resolución fue publicada en el diario oficial el día 20 de diciembre de 2007.

Las nuevas normas o modificaciones que emitan el IASB o el organismo que lo sustituya, entrarán en vigencia en Guatemala en las fechas indicadas en las mismas, para facilitar la

actualización y aplicación. Las disposiciones contenidas en la presente resolución surten efecto optativo a partir del período anual que comienza en enero de 2008 y obligatorio a partir de enero de 2009.

El IFAC es la organización global que representa la profesión, 2.5 millones de auditores se encuentran representados en la IFAC a través de las 155 organizaciones profesionales correspondientes a 118 países y que son miembros de la IFAC. Fundada en 1977. Es una organización privada, su objetivo es servir al interés público fortaleciendo a la profesión a través del desarrollo y emisión de normas profesionales de calidad en áreas como:

- Formación continúa
- Ética
- Auditoría

La misión de IFAC según se declara en su constitución es “el desarrollo y enriquecimiento de una profesión contable que sea capaz de proporcionar servicios de una consistente alta calidad para el interés público”. Al trabajar por esta misión, el consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir, a nombre del consejo, normas y declaraciones de auditoría.

Las NIA's contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales se han de interpretar en el contexto del material explicativo o de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

2.2.2 Código de ética que rige a los Contadores Públicos y Auditores en Guatemala

Según (Contadores, 2009)

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume a la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la

contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la cual trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el Código de Ética que rige a los Contadores Públicos y Auditores en Guatemala. Si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben al profesional de la contabilidad el cumplimiento de alguna parte del presente Código, cumplirá todas las demás partes del mismo. El profesional de la contabilidad debe cumplir los siguientes principios fundamentales: Integridad, Objetividad, Competencia y diligencia profesional, Confidencialidad y Comportamiento Profesional.

2.2.3 NIA700 Formación de la Opinión y emisión del informe de Auditoría sobre los Estados Financieros

De acuerdo a (IAASB, Normas Internacionales de Auditoria, 2009)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas a los auditores con respecto a la forma y contenido del dictamen del auditor en relación con la auditoría independiente de los Estados Financieros de cualquier entidad. Esta norma cubre los elementos básicos del dictamen del auditor. Trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de Estados Financieros.

La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y es aplicada a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009. Esta NIA protege la congruencia del informe de auditoría. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentarla comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

2.2.4 NIA 705 Opinión Modificada en el informe emitido por un Auditor Independiente

Según (IAASB, Normas Internacionales de Auditoría, 2009)

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una Opinión de conformidad con la NIA 700, concluya que es necesaria una Opinión Modificada sobre los Estados Financieros. Esta NIA establece tres tipos de Opinión Modificada, denominadas: Opinión con Salvedades, Opinión Desfavorable (o Adversa) y Denegación o (abstención) de Opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

- a) La naturaleza del hecho que origina la Opinión Modificada, es decir, si los Estados Financieros contiene incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
- b) El juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

2.3 Marco Histórico Contextual

Este tema es manejado a nivel Internacional, ya que como se mencionó anteriormente, se pretende que a nivel mundial exista uniformidad en la presentación de los Estados Financieros, así mismo que, cuando un Auditor Independiente realice una Auditoría, este pueda entender como están estructurados los mismo, y así poder emitir un Dictamen de Auditoría, ya sea Limpio o Modificado, siempre basándose de las Normas Internacionales de Auditoría.

En esta investigación nos enfocaremos, principalmente en el ámbito guatemalteco, ya que todas las empresas que sean contribuyentes especiales, están obligadas a presentar al final del periodo, un informe emitido por un Auditor externo, donde este manifieste la situación actual de la Empresa.

Capítulo 3

Marco Metodológico

3.1 Tipos de Investigación

Es necesario que toda investigación pueda requerir y definir los métodos, técnicas y procedimientos metodológicos que utilizará en la investigación, a través de los cuales podrá dar respuestas a las interrogantes que se plantearon al inicio del estudio. Es de suma importancia que todas las condiciones que se utilicen para determinar las evidencias, los resultados obtenidos y los hechos estudiados sean obtenidos de fuentes confiables, objetivos y que tengan validez mundial. El tipo de estudio que utilizaremos será el descriptivo, pues en la investigación describiremos situaciones y eventos que identifican la opinión de un Auditor Independiente, cuando realiza una auditoria de Estados Financieros. Se podrán, estudiar y medir cada una de las interrogantes, para luego poder describir todo lo investigado.

3.2 Sujetos de Investigación

Los sujetos que consideraremos en el trabajo de investigación, serán los Contadores Públicos y Auditores, ya que ellos podrán responder a encuestas, de cómo realizan una auditoria de Estados Financieros, que aspectos determinan para emitir una opinión y como presentan su informe de Auditoría.

3.3 Instrumentos de Recopilación de Datos

3.3.1 Investigación Documental

Esta técnica se utilizará para determinar si los procedimientos utilizados son similares con la problemática de la investigación, a fin de no duplicar esfuerzos en cuanto al trabajo que se realizó.

3.3.2 Encuestas

Se realizarán encuestas a diez Contadores Públicos y Auditores, en donde cada uno de ellos, responderá claramente a las preguntas planteadas, y aspectos importantes que mencionaran sobre los tipos de opiniones de auditoría, así mismo el cómo manejan el informe de auditoría.

Capítulo 4

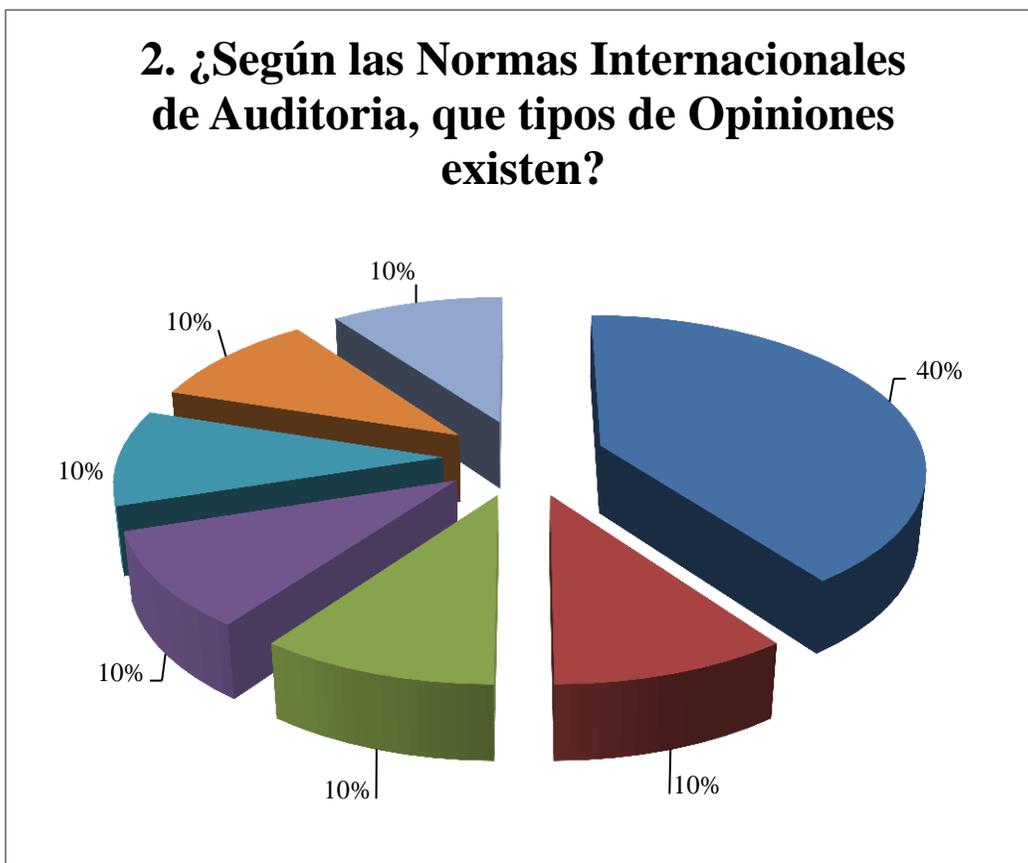
4.1 Diseño de Investigación

1. ¿Conoce cuales son los tipos de opiniones que un Auditor puede emitir en un Informe de Auditoría?

Fuente: Elaboración propia (encuesta)

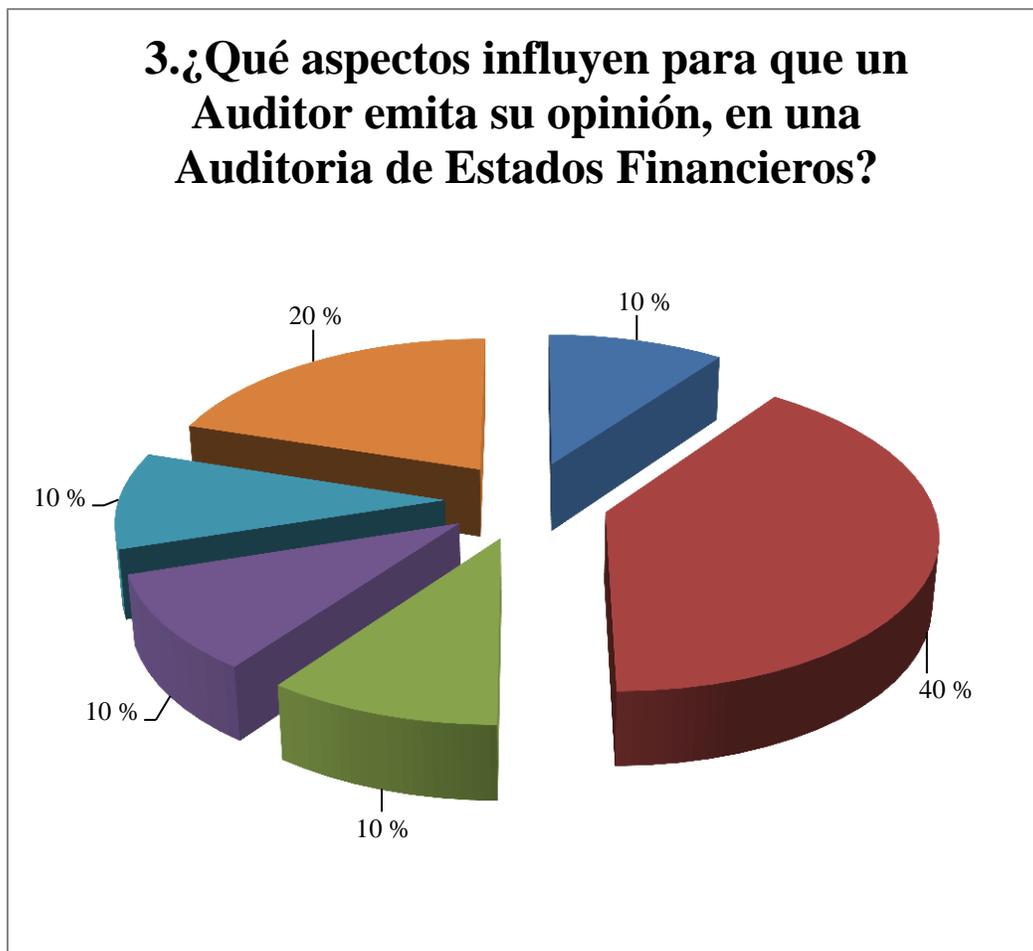
RESPUESTA:

Se encuestaron a 10 Contadores Públicos y Auditores, de distintas firmas de Auditoría, donde el **100 %** respondió que **SI** conoce los distintos tipos de Opiniones que un Auditor puede emitir en un Informe de Auditoría.



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

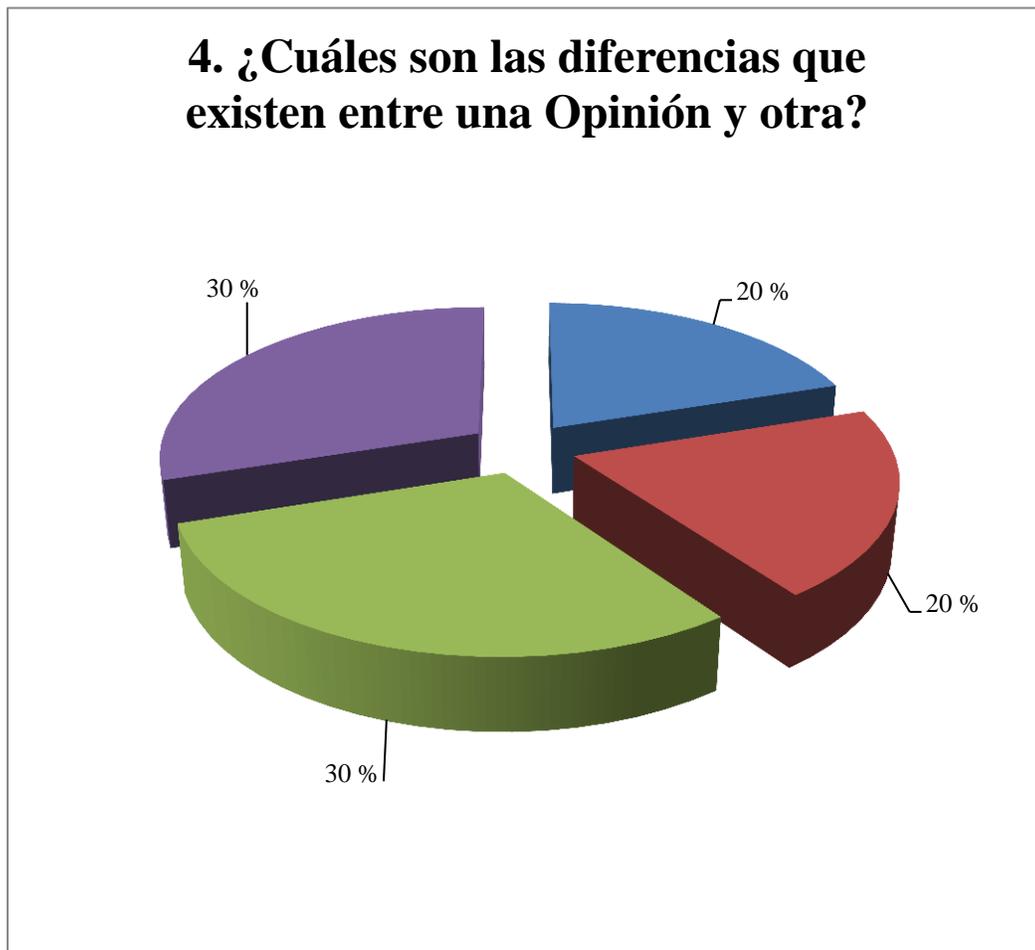
En las encuestas que se realizaron el, 40 % de Auditores respondieron que las opiniones que menciona la Norma es: Modificada, no Modificada, con Salvedades, Abstención de Opinión y Denegación de Opinión. Así mismo el 10 % respondió que existe la Opinión calificada, negativa y Abstención, el 10 % dijo: Opinión con Salvedades y Desfavorable, otro 10 % respondió que existe el control interno, papeles de trabajo, Adversa y Abstención de Opinión. 10 % Opinión con Salvedades, Abstención y Adversa. El otro 10 % con exención, Salvedades, razonable y con Abstención de Opinión. Y último 10 % dice: Opinión con Salvedades, sin Salvedad, Abstinencia y Negativa.



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

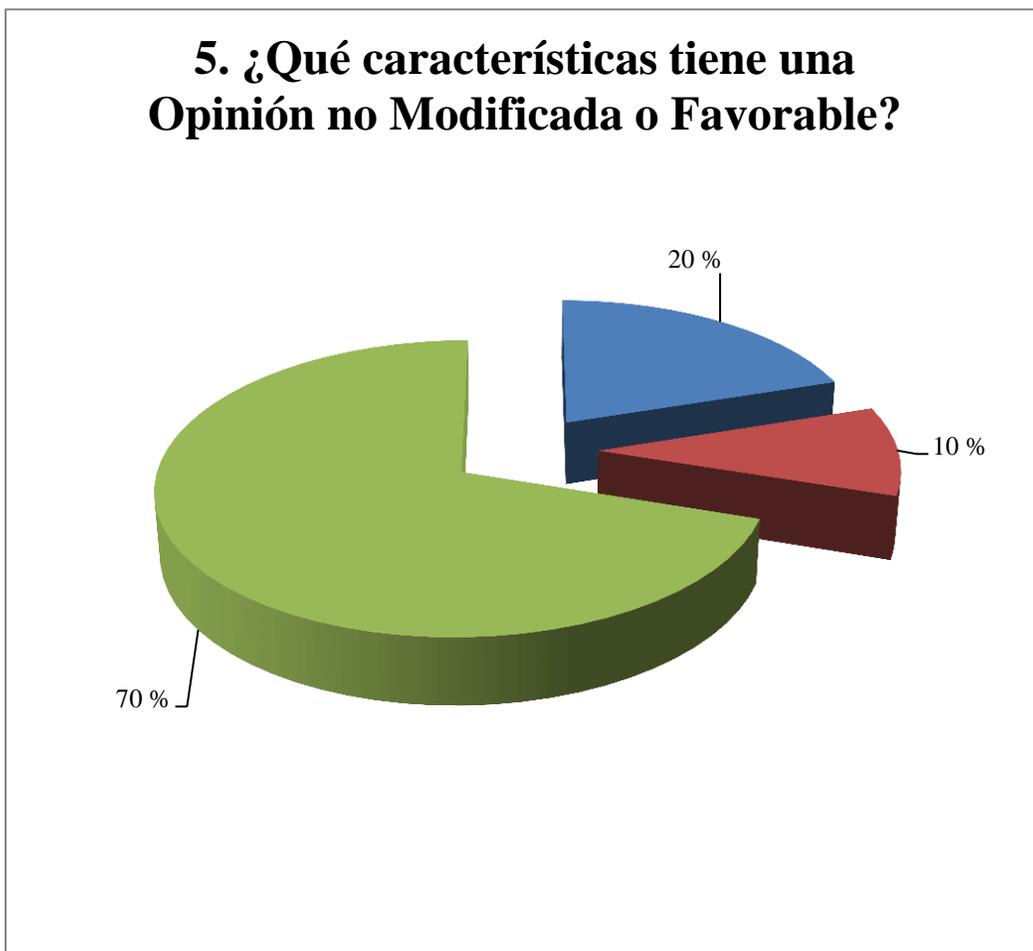
El 10 % de Contadores Públicos y Auditores respondió que: son aspectos que se llevaron durante toda la Auditoria. El 40 % contestó que los aspectos importantes, es la obtención de Evidencia

suficiente y adecuada, el análisis y la evaluación de las conclusiones extraídas de la Evidencia de Auditoría, ya que será la base para la opinión. El otro 10 % dijo que algo importante era la verificación del cumplimiento de normas y principios contables; Si en los Estados Financieros fueron aplicados principios y contabilidad, utilizando las NIC y las NIIF, así mismo si se tienen los documentos de respaldo necesarios. Sin embargo otro 10 % mencionó que los aspectos importantes que influyen las limitaciones en el alcance del trabajo, y los desacuerdos que existen con la administración y sus políticas. Otro 10 % dijo que era la información, el personal y las pruebas. Y por último el 20 % mencionó que era importante para emitir una Opinión el análisis efectuado, la veracidad de los hechos, la certeza contable y financiera, hechos y controversias.



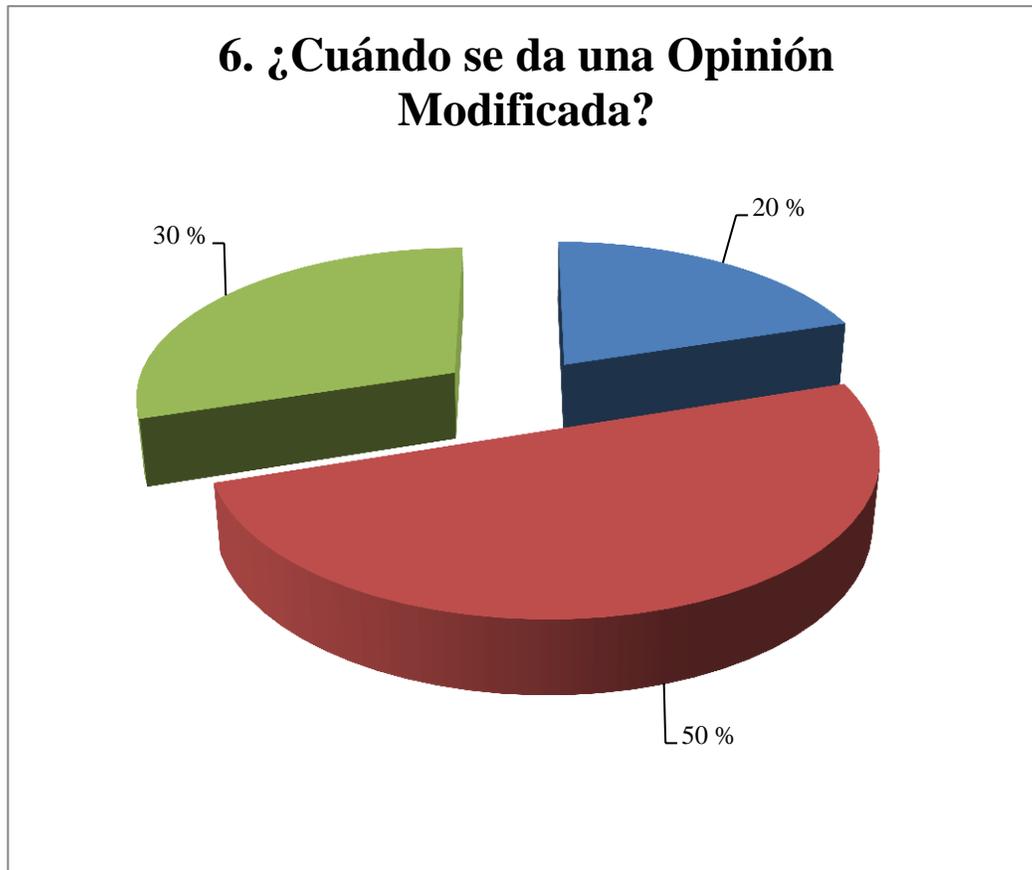
Fuente: Elaboración propia (encuesta)

Las diferencias que se mencionan son las siguientes: El 20 % respondió que las diferencias que existen son: Opinión con Salvedades: Es la limitación que existe en el trabajo realizado, y la Opinión Desfavorable: Es donde se encuentran deficiencias. El otro 20 % dijo que va a depender de las circunstancias que se encuentren en los Estados Financieros, así mismo va a depender del calificativo que le dé el Contador Público y Auditor al área examinada. El 30 % respondió que depende de la situación que se evalúa y el grado de complejidad de la Auditoría, y si es, oportuna y confiable. Y por último el otro 30 % respondió que, con Salvedades es; cuando existen desacuerdos con la Administración, Abstención; cuando no se cubre el alcance en aspectos importantes y Adversa; cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante para los Estados Financieros.



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

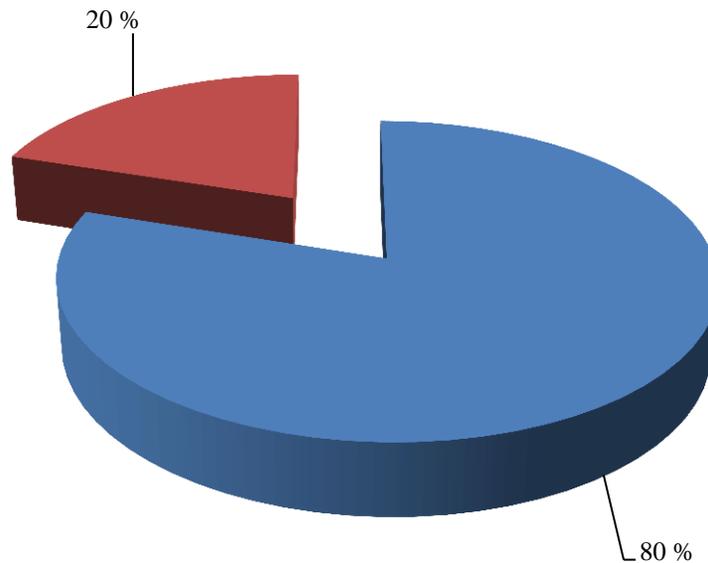
Las características que un Contador Público y Auditor menciona son las siguientes: El 20 % respondió: Aceptable, bajo margen de error y Limpia porque cumple las políticas medulares. Así mismo el 70 % contestó: Cuando los Estados Financieros dan un punto de vista verdadero y razonable respecto a todo lo importante. Se obtuvo evidencia necesaria para emitir su dictamen. Información correcta, confiable y oportuna. Lamentablemente el 10 % no contesto.



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

Los Contadores Públicos y Auditores respondieron: El 20 % dijo: Cuando posteriormente se presentan algunas pruebas de cumplimiento. El 50 % Cuando se ve afectada por el alcance. Puede ser Abstención de Opinión u Opinión Adversa. Y cuando no se obtiene evidencia suficiente y competente, donde concluye que los Estados Financieros están libres de incorrecciones. Y por último el 30 % cuando el auditor añade un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema en los Estados Financieros.

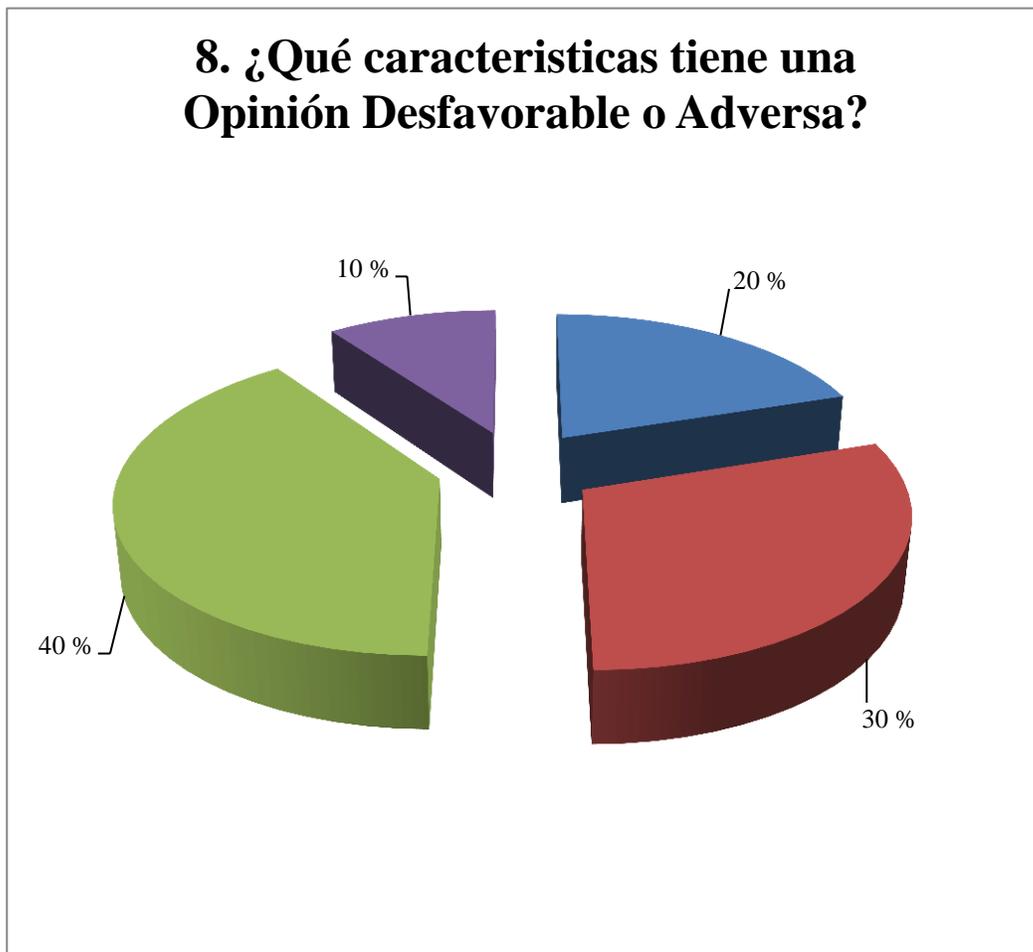
7. ¿Qué características tiene una Abstención de Opinión?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

Respecto a esta pregunta, contestaron: El 80 % dijo que, cuando no se obtuvo en su totalidad la información necesaria, para emitir una opinión. Limitación en el alcance y no se tiene suficiente evidencia. El 20 % respondió: Cuando la información, aun cuando es real, no refleja razonabilidad tanto en su estructura, como en su desarrollo.

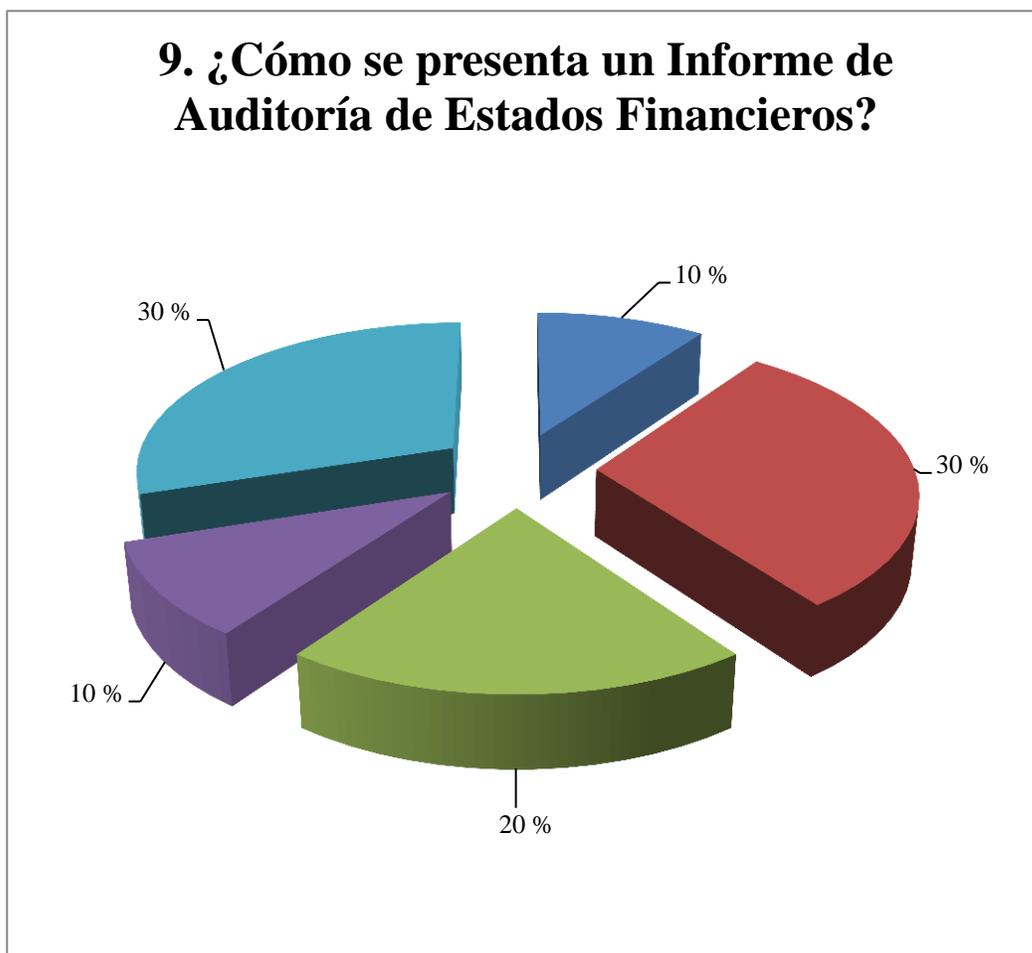
8. ¿Qué características tiene una Opinión Desfavorable o Adversa?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

El 20 % de Auditores respondió: El número de hallazgos es múltiple. El 30 % menciona, que cuando se está en desacuerdo en un aspecto importante para los Estados Financieros, y que el Auditor concluye que no es Favorable la información. El 40 % menciona, que consiste en expresar que la información o las cuentas tomadas no presentan una imagen fiel de los Estados Financieros en su conjunto, y que la información no se presentó confiablemente y oportunamente. Y por último el 10 % dijo que no se cumple con los procedimientos o los objetivos de la Empresa.

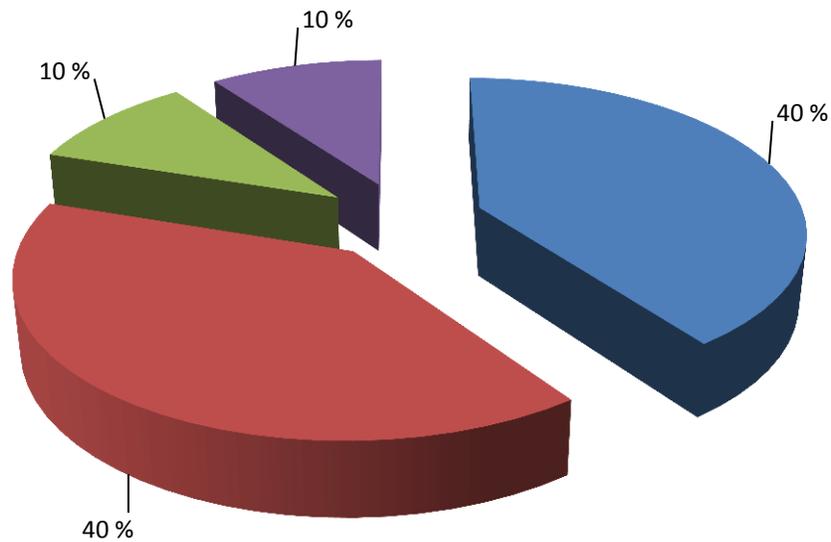
9. ¿Cómo se presenta un Informe de Auditoría de Estados Financieros?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

El 10 % de Contadores Públicos y Auditores respondió que un Informe de Auditoría de Estados Financieros se presenta así: Fecha del informe, Nombre de quien va dirigido, hallazgos encontrados, opinión, énfasis si lo hubiera y firma. El 30 % respondió, Título, destinatario, párrafo introductorio, identificación de los Estados Financieros, declaración de la responsabilidad de la Administración, párrafo de alcance, fecha de informe, nombre, firma y dirección del Auditor. El 20 % dijo, atendiendo al cumplimiento de las normas, principios de auditoría, dictaminando la situación que merece, de forma lógica, organizada y comprensible. Así mismo el 10 % respondió, que el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados y se debe adjuntar la carta a la gerencia. Y por último el 30 % menciona que debe ser dirigido a la entidad interesada, y se divide en informe ejecutivo, corto y largo.

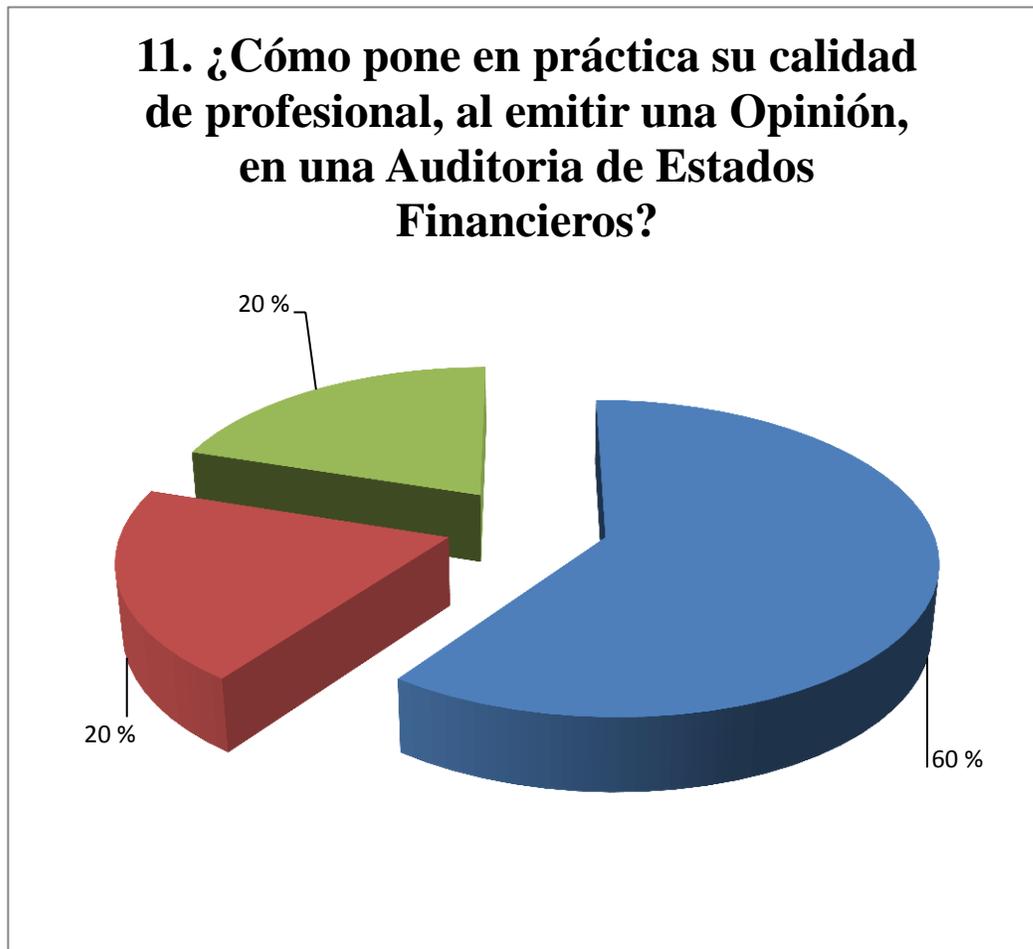
10. ¿Qué sugerencias da usted como Contador Público y Auditor, para que se maneje de mejor manera los tipos de opiniones que presentan las Normas Internacionales de Auditoria?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

El 40 % de Contadores Públicos y Auditores dio como sugerencias: Estar actualizado. Aplicar herramientas útiles y necesarias que ayuden a concluir con una Opinión verídica, basándose en normas vigentes. El otro 40 % mencionó, conocer las diferencias de las Opiniones, y con ética que caracteriza la profesión y dictaminar de acuerdo a los resultados obtenidos. El 10 % que los contenidos en las Normas Internacionales de Auditoria sean más objetivos, ya que existen muchas generalidades que toman o crean un vicio entre la Opinión y la razonabilidad como término sobre el cual la mayoría de Auditores nos excusamos.

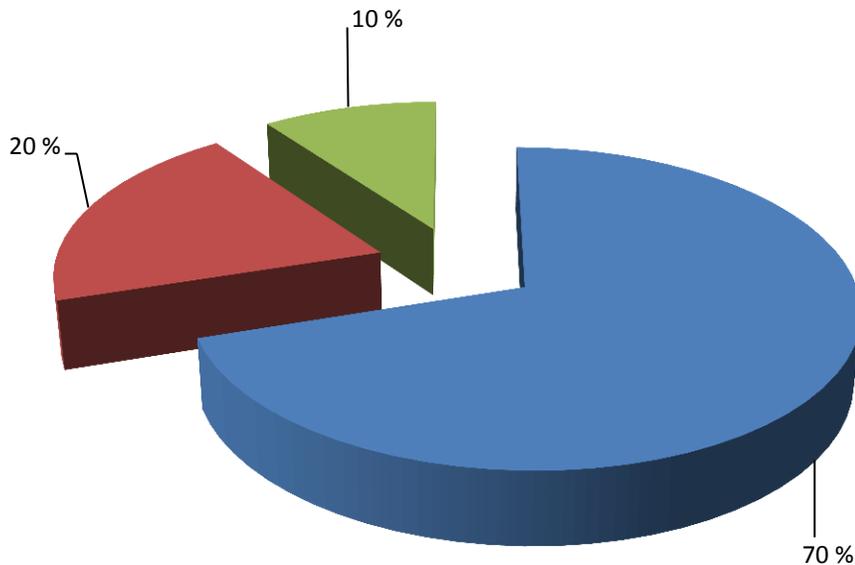
11. ¿Cómo pone en práctica su calidad de profesional, al emitir una Opinión, en una Auditoría de Estados Financieros?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

En las encuestas que se realizaron el 60 % determino que se debe poner en práctica el código de ética que rige a los Contadores Públicos y Auditores aquí en Guatemala, donde menciona que se debe realizar el trabajo con responsabilidad, seguridad, legalmente, transparente, integro y objetivo. El 20 % mencionó que se debe respetar los principios que la carrera de Auditoría daba, ya que en este tipo de trabajo se pone mucho en práctica la confidencialidad, ya que todo lo que se realiza, no debe ser divulgado. Y por último el otro 20 % menciona que al realizar una Auditoría de Estados Financieros, se debe reflejar en la opinión, la evaluación realizada, no quitando ni agregando papeles de trabajo.

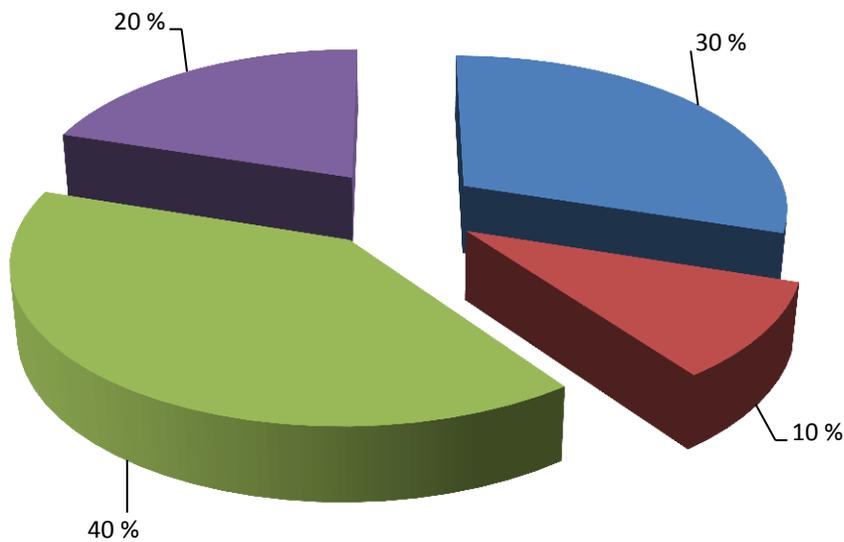
12. Si descubres un fraude cuando este realizando una Auditoria de Estados Financieros. ¿Qué procedimiento haría?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

En esta pregunta el 70 % de Contadores Públicos y Auditores contestó que se lo comunicaría a la Gerencia Administrativa o a los miembros del Gobierno de la Entidad, para verificar donde fue la desviación, o quiénes son los involucrados. Así mismo el 20 % menciona que, los denunciaría a las entidades encargadas de fraudes, para que investiguen más a fondo a la entidad y se pueda determinar si no existen, más implicados. Y el 10 % respondió que evaluaría más a fondo a la entidad, mientras la gerencia pueda presentar más evidencia para descubrir realmente si es un fraude.

13. ¿Qué evidencias considera importantes para emitir una Opinión, en una Auditoria de Estados Financieros?

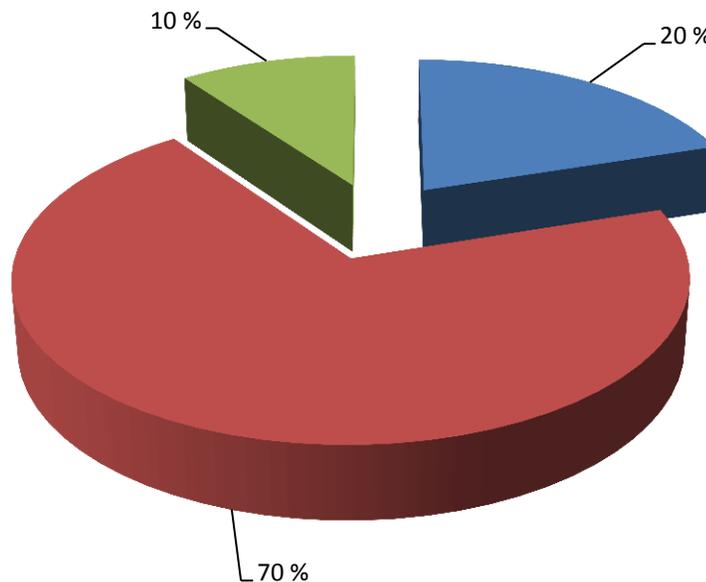


Fuente: Elaboración propia (encuesta)

El 30 % de Auditores considera que la evidencia más importante es la reflejada en los papeles de trabajo, ya que fue lo que se extrajo de la evaluación hecha. Así mismo el 20 % respondió que la observación es la evidencia más importante, ya que es la manera más directa de poder obtener evidencia de auditoría, porque se ve directamente al empleado, de cómo realiza su trabajo.

El 40 % considera importantes las entrevistas, la observación, los cuestionarios, la evaluación y verificación de procedimientos contables. Así como la obtención de información con el gerente y personal superior. Y por último otro 20 % dijo que era importante la evaluación de los Estados Financieros como un todo, y la verificación del pago de impuestos como contribuyente, de acuerdo a como se encuentra inscrito.

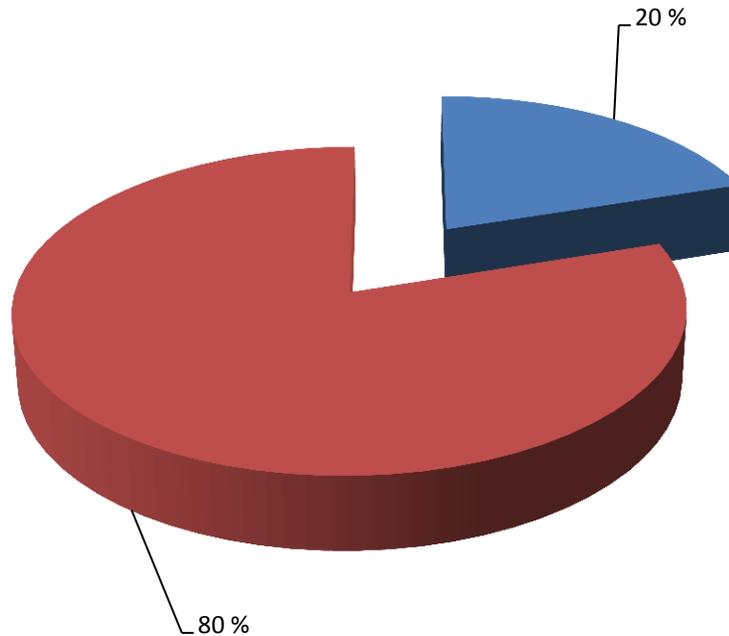
14. Para usted ¿Qué es un Marco de Referencia de Información Financiera aplicable, para informes financieros?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

En esta pregunta el 20 % de Contadores Públicos y Auditores respondió que es la base que adopta la empresa para presentar sus Estados Financieros anuales. El 70 % de Auditores respondió que es adoptado por los dueños, accionistas o la Gerencia para preparar los Estados, considerando la naturaleza de la empresa y sabiendo cual va a ser el objetivo de los Estados Financieros. Y por último el 10 % restante dice que es la guía que la empresa utiliza para preparar su información contable y presentarla a terceros.

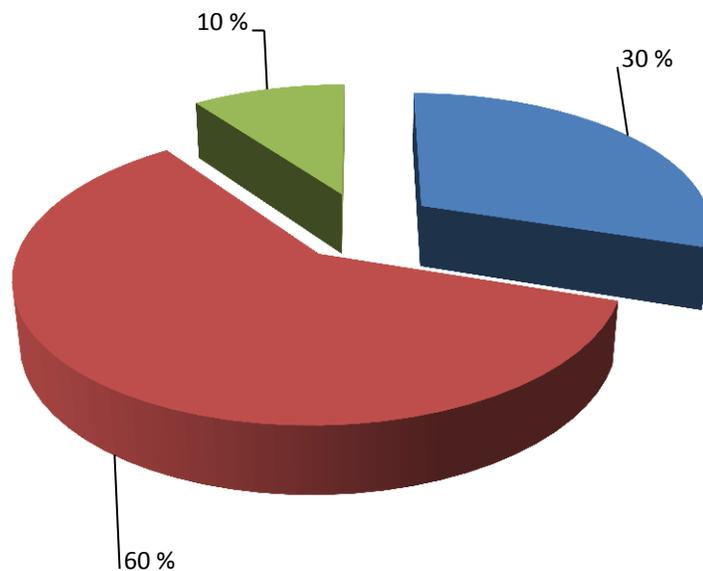
15. ¿Qué son los Estados Financieros con Fines Generales?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

Con respecto a esta pregunta el 20 % respondió que: cuando se preparan los Estados Financieros para que cualquier auditor, pueda interpretarlos, y si se tradujeran a otro idioma, también puedan ser entendibles, si en ese país se practican las Normas de Auditoría. Y el 80 % menciona que son elaborados para cualquier usuario o persona que desee analizarlos o verlos, por ejemplo, algún inversionista.

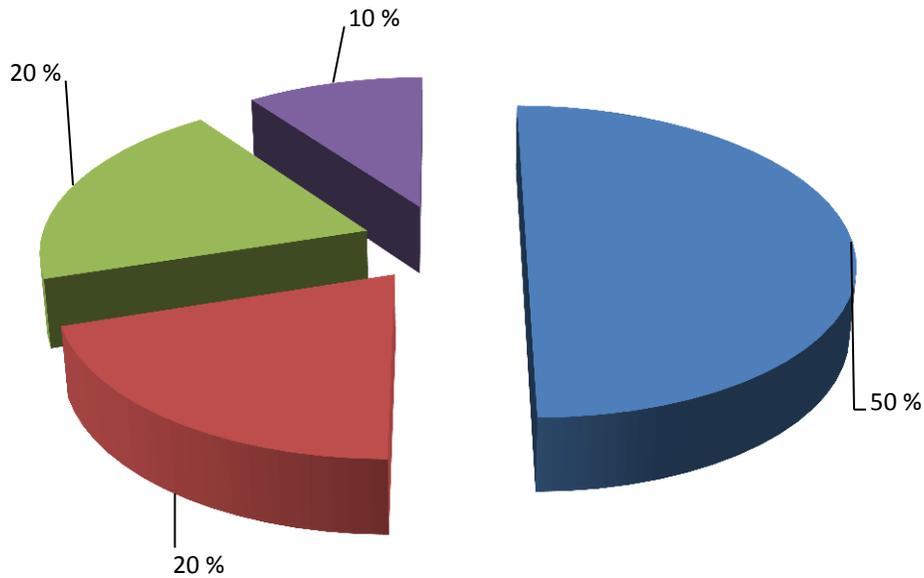
16. ¿Cuál es la diferencia que existe en el Marco de Imagen Fiel y un Marco de Cumplimiento?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

En esta pregunta el 30 % respondió que: El Marco de Imagen Fiel presenta los Estados Financieros con todos sus requerimientos, así como los años anteriores, y cuando hablamos de Marco de Cumplimiento, es porque los Estados Financieros presentan algo en específico. El 60 % menciona que cuando los Estados Financieros no revelan alguna situación o no cumplan alguno de los requerimientos para que estos sean fieles, es cuando le llamamos Marco de Imagen Fiel, y cuando se presente realmente los Estados Financieros sin obviar nada, le llamamos Marco de Cumplimiento. Sin embargo el 10 % respondió que se le llama Marco de Cumplimiento porque presenta Estados Financieros específicos para cumplir las leyes del país, y Marco de imagen fiel para presentar a una variedad de usuarios.

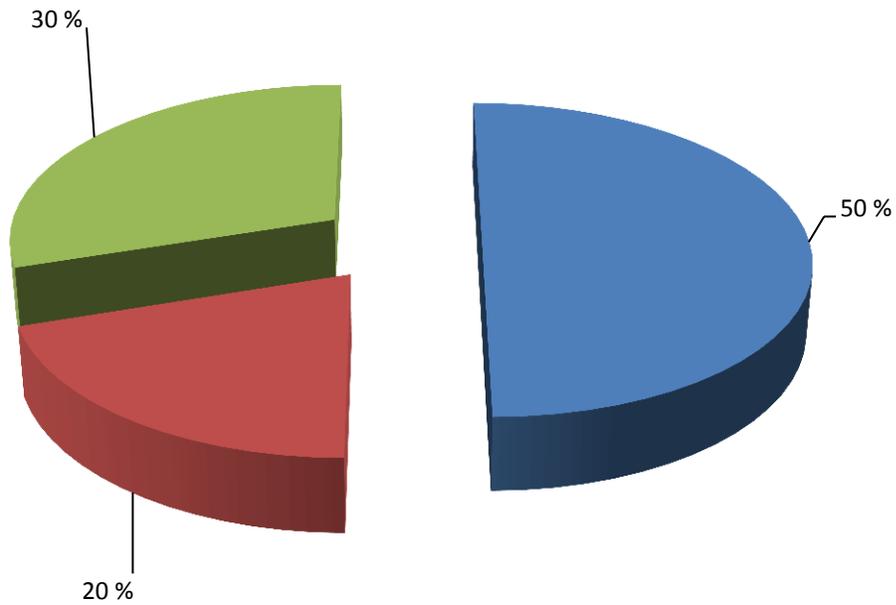
17. Cuales son los requisitos reglamentarios de los Estados Financieros?



Fuente: Elaboración propia (encuesta)

Con respecto a esta pregunta el 50 % de Auditores respondió que los requisitos reglamentarios son: Nombre de la empresa, fecha del ejercicio contable, Moneda en que se está trabajando y nombre del Estado Financiero. El 20 % considera que son las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas Internacionales de Auditoria y los que presentan las Leyes del país. (Según en donde se esté practicando la Auditoria). El otro 20 % menciona al Balance General, Estado de Resultados y Flujo de Efectivo. Y por último el 10 % menciona que se deben incluir todas las cuentas que se manejan dentro de la Empresa, para dar a conocer toda su situación financiera.

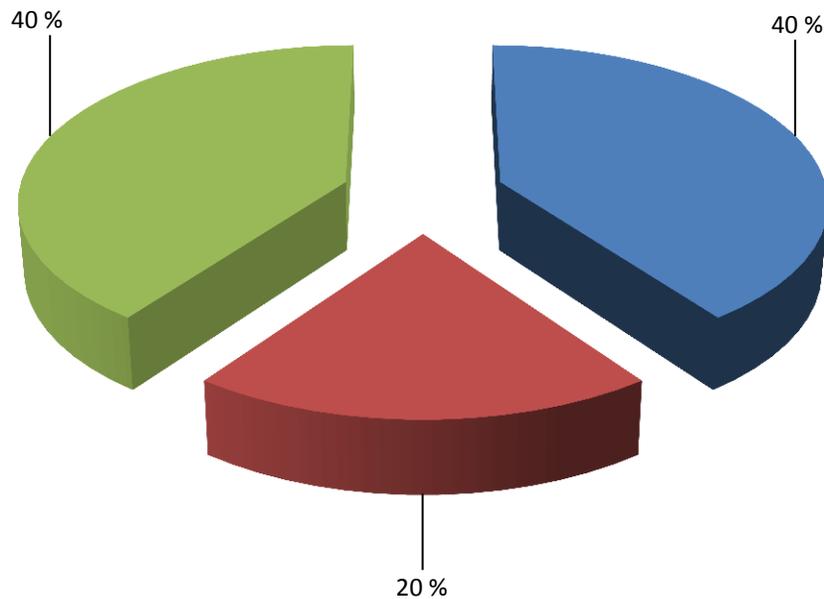
18. ¿Quiénes pueden Solicitar un Informe de Auditoria?



Fuente: Elaboración propia (encuesta).

El 50 % respondió que, principalmente la Gerencia o los encargados del Gobierno de la Entidad, así mismo los clientes que son inversionistas en la Empresa. El 20 % contestó que: Las Empresas que según la ley de Guatemala (Contribuyentes Normales) deben presentar anualmente sus Estados Financieros a la Administración Tributaria. Y por último el 30 % dice que: Los dueños, clientes, inversionistas, Bancos por si se solicitar un préstamo, proveedores y demás.

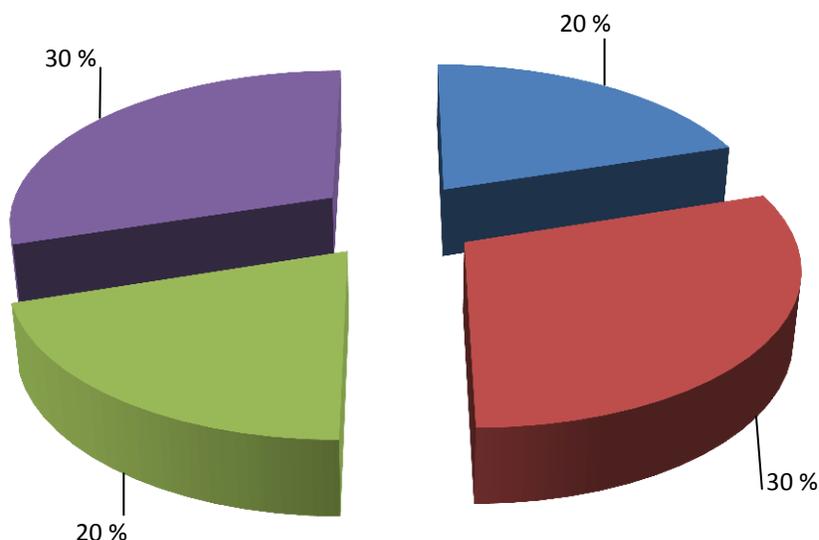
19. ¿Hasta donde considera usted una Opinión Favorable o no Modificada?



Fuente: Elaboración propia (encuesta).

Con respecto a esta pregunta el 40 % respondió que, si existen muchos errores contables de importancia relativa no se puede dar una opinión limpia o favorable, si son errores que pueden arreglarse más adelante puede darse una opinión con salvedades, ahora bien si son errores irreparables se da una opinión adversa. El 20 % respondió que se da una opinión favorable o no modificada, cuando los Estados Financieros están presentados en todos sus aspectos materiales importantes fielmente. Y el otro 40 % dijo que cuando los errores evaluados no son significativos.

20. ¿Cree que todos los Auditores guatemaltecos ponen en práctica las Normas Internacionales de Auditoría, al momento de realizar una Auditoría de Estados Financieros?



Fuente: Elaboración propia (Encuesta)

El 20 % respondió que lastimosamente no, porque en nuestro país existen profesionales en la materia con muchas virtudes, sin embargo hay quienes ponen en mal la carrera del Contador Público y Auditor y no cumplen con lo establecido en las Normas y manejan la carrera a su antojo y conveniencia. El 30 % menciona que, si cuando los auditores realizan una Auditoría de Estados Financieros, la realizan en base a lo que la Norma les solicita. El otro 20 % dice que es bastante complicado, ya que muchas veces los auditores se dejan manipular por los Gerentes a quien le está practicando la Auditoría, y es ahí cuando dejan de aplicar lo que la Norma indica. Y por último el 30 % dice que muchas veces por falta de conocimiento no las ponen en práctica.

Capítulo 5

5.1 Análisis y Discusión de Resultados

Luego de terminada la etapa de recolección y procesamientos de datos, se da inicio con una de las fases más importantes de una investigación, el análisis y discusión de los resultados obtenidos, durante la metodología utilizada, la cual se debe ordenar, manipular y resumir los datos, para poder explicar e interpretar los resultados.

A través del análisis descriptivo, confrontado con las respuestas de cada una de las encuestas practicadas a los Contadores Públicos y Auditores, se logró identificar que existen ciertas deficiencias para que dichos Auditores puedan emitir una opinión en una Auditoría de Estados Financieros.

Esta investigación fue realizada como un estudio bibliográfico, bajo condiciones físicas aceptables en el periodo establecido para tal fin, con la asesoría y supervisión de personeros de la Universidad Panamericana. Los objetivos trazados fueron: Determinar las características de las Opiniones de Auditoría de Estados Financieros, Basados en las Normas Internacionales de Auditoría. Así mismo evaluar cuales son los factores que influyen para que el Auditor Independiente emita una opinión y considere su Informe de Auditoría. Y diferenciar los aspectos principales de cada uno de los Informes de Auditoría.

Como instrumento de recolección de información, las encuestas permitieron, proporcionar una alternativa útil, y recabar información, proporcionando datos confiables y objetivos, estos fueron realizados en forma de pregunta abierta para conocer los sentimientos, opiniones y experiencias generales.

Se encuestaron a diez Contadores Públicos y Auditores de distintas firmas de Auditoría. Donde todos determinaron que si tienen conocimiento sobre los distintos tipos de Opiniones que pueden emitirse en un Informe de Auditoría, las cuales presenta las Normas Internacionales de Auditoría 700 y 705.

Como se sabe con el paso del tiempo las Normas han cambiado, así mismo los términos empleados, algunos Auditores encuestados manejan los siguientes términos: Opinión Calificada, Opinión razonable, Opinión sin salvedades, sin embargo la NIA 700 presenta y reconoce la Opinión No Modificada o Favorable. Que determina que los Estados Financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. De la misma manera, la NIA 705 presenta y reconoce la Opinión Con Salvedades, Adversa y Abstención de Opinión, y muchos de los Auditores encuestados, aun conocen a este tipo de opiniones como: Desfavorable, Con excepción y Abstención. Cabe mencionar que dentro de los Auditores encuestados, uno mencionó al Control Interno y papeles de trabajo como una opinión. Podemos darnos cuenta que lastimosamente muchos de ellos no están actualizados y aun así, emiten informes de Auditoría de Estados Financieros.

Uno de los objetivos planteados era poder evaluar cuales son los factores que influyen para que el Auditor Independiente emita una opinión y considere su Informe de Auditoría. Para la mayoría de Contadores Públicos y Auditores es la obtención de evidencia de auditoría, suficiente y adecuada al trabajo que se está realizando. No olvidando la verificación del cumplimiento de normas y principios contables, así mismo si en los Estados Financieros fueron aplicados principios y contabilidad, utilizando las NIC y las NIIF, y si se tienen los documentos de respaldo necesarios.

Algo muy importante es poder determinar si el alcance a la Auditoría fue el esperado, si no existieron limitaciones. Y por último para emitir una opinión el análisis efectuado, la veracidad de los hechos, la certeza contable y financiera, hechos y controversias. Ahora bien la NIA 700 menciona que: para poder determinar una opinión de una Auditoría de Estados Financieros es importante tener la evidencia suficiente y adecuada de lo que se está evaluando, y si no se llegó al objetivo planteado por parte del Auditor, por limitaciones o algunas otras situaciones, él auditor determinará el tipo de opinión a emitir.

Algo muy importante dentro de esta investigación es poder determinar que caracteriza a cada tipo de Opinión. Para los Auditores encuestados La Opinión No Modificada o Favorable: Corresponde la que está sobre un margen de error aceptable, limpia porque cumple con las

políticas que menciona las Normas Internacionales de Auditoría. Y la que se asemeja a lo que nos menciona la NIA 700, y nuestro Marco Teórico es:

Cuando los Estados Financieros dan un punto de vista verdadero y razonable respecto a todo lo importante, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y se obtuvo evidencia necesaria para emitir su opinión, con información correcta, confiable y oportuna.

Así mismo los Contadores Públicos y Auditores catalogaron una Opinión Modificada cuando, posteriormente se presentan algunas pruebas de cumplimiento y el auditor añade un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema en los Estados Financieros. Sin embargo la NIA 705 menciona que se dará una opinión Modificada cuando concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. Cabe mencionar que la mayoría de Auditores encuestados dieron esta respuesta, que concuerda con la NIA 705.

De la misma manera se determinó que los Auditores clasifican una Abstención de Opinión cuando, no se obtuvo la información necesaria, para emitir una opinión, se tuvo limitación en el alcance y no se tuvo evidencia suficiente y adecuada. Cuando la información, aun cuando es real, no refleja razonabilidad tanto en su estructura, como en su desarrollo, así como lo menciona la NIA 705. Ahora bien cuando da un Auditor una Opinión Desfavorable o Adversa, según las encuestas realizadas, cuando el número de hallazgos es múltiple. Cuando se está en desacuerdo en un aspecto importante para los Estados Financieros. La mayoría de Contadores Públicos y Auditores menciona que: El auditor expresará una opinión desfavorable o adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los Estados Financieros, como lo menciona la NIA 705.

Cabe mencionar que para los auditores, al emitir una opinión consideran a parte de lo mencionado anteriormente: Las circunstancias que se encuentren en los Estados Financieros, así

mismo del calificativo que le dé el Contador Público y Auditor al área examinada y la situación que se evalué y el grado de complejidad de la auditoría.

Un Contador Público y Auditor considera que si existen muchos errores contables de importancia relativa no se puede dar una Opinión Limpia o Favorable, si son errores que pueden arreglarse más adelante puede darse una opinión con salvedades, ahora bien si son errores irreparables se da una opinión adversa. Así mismo otro grupo de Auditores considera que se da una opinión favorable o no modificada, cuando los Estados Financieros están presentados en todos sus aspectos materiales importantes fielmente.

Como objetivo de esta investigación se tenía, diferenciar los aspectos principales de cada uno de los Informes de Auditoría, los cuales en el Marco Teórico nos menciona la existencia de dos tipos: El Informe Corto, el cual contiene el dictamen, los Estados Financieros básicos, y las Notas a los Estados Financieros, mientras que el Informe Largo, contiene el dictamen, los Estados Financieros básicos, las notas a los Estados Financieros e información complementaria.

Así mismo la estructura de un informe de Auditoría para los Contadores Públicos y Auditores contiene las siguientes partes: Título, destinatario, párrafo introductorio, identificación de los Estados Financieros, declaración de la responsabilidad de la Administración, párrafo de alcance, fecha de informe, nombre, firma y dirección del Auditor. Para otros auditores es importante tomar en cuenta el cumplimiento de las normas, principios de auditoría, dictaminando la situación que merece, de forma lógica, organizada y comprensible. Aunque va a depender del Tipo de opinión que va a emitirse.

La NIA 700 nos da una estructura para presentar un Informe de Auditoría: Título, Destinatario, Apartado introductorio, Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros, Responsabilidad del auditor, Opinión del auditor, Otras responsabilidades de información, Firma del auditor, Fecha del informe de auditoría, Dirección del auditor. Cuando un Contador Público y Auditor emite una opinión en una Auditoría de Estados Financieros, debe poner en práctica su calidad profesional, para ellos es importante poner en práctica el código de ética que rige a los Contadores Públicos y Auditores aquí en Guatemala, donde menciona que se debe realizar el trabajo con responsabilidad, seguridad, legalmente, transparente, íntegro y objetivo. Así mismo

respetar los principios que la Carrera de Auditoría dé, ya que en este tipo de trabajo se pone mucho en práctica la confidencialidad, ya que todo lo que se realiza, no debe ser divulgado, no debe agregarse, ni obviarse ninguna información.

Al momento que un Auditor este realizando una Auditoría de Estados Financieros, puede encontrarse con circunstancias como irregularidades o fraudes, para concluir con tal situación ellos: se lo comunicaría a la Gerencia Administrativa o a los miembros del Gobierno de la Entidad, para verificar donde fue la desviación, o quiénes son los involucrados. Y depende que tanta importancia relativa tiene tal hecho los denunciaría a las entidades encargadas de fraudes, para que investiguen más a fondo a la entidad y se pueda determinar si no existen, más implicados. Sin embargo hay quienes evaluarían más a fondo a la entidad, mientras la gerencia pueda presentar más evidencia para descubrir realmente si es un fraude.

Como se consideraba en el planteamiento del problema, al inicio de esta investigación, el Auditor Independiente es el único responsable de la Opinión que brinde ante las personas que solicitaron la Auditoría, por tal motivo es importante determinar que evidencia es importante para justificar su opinión. Los Auditores consideran importante las entrevistas, la observación, los cuestionarios, la evaluación y verificación de procedimientos contables. Así como la obtención de información con el gerente y personal superior, la evaluación de los Estados Financieros como un todo, y la verificación del pago de impuestos como contribuyente, de acuerdo a como se encuentra inscrito. Sin embargo la NIA 500 menciona que los Auditores deben diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Para que una Auditoría este bien desarrollada, se debe considerar que los Estados Financieros deben estar elaborados en base a un Marco de Información Financiera aplicable. Para los Auditores es la base que adopta la empresa para presentar sus Estados Financieros anuales, o bien es adoptada por los dueños, accionistas o la Gerencia para preparar su información contable, y los Estados Financieros, así poder presentarla a terceros, considerando la naturaleza de la empresa y sabiendo cual va a ser el objetivo de los Estados Financieros.

Los Auditores consideran los Estados Financieros con fines generales, son aqueos que se preparan para que cualquier auditor, pueda interpretarlos, y si se traducen a otro idioma, también puedan ser entendibles, siempre y cuando en ese país se practiquen las Normas de Auditoria. Así mismo mencionan que son elaborados para cualquier usuario o persona que desee analizarlos o verlos, por ejemplo: algún inversionista.

La Norma Internacional de Auditoria 700, como se menciona en el Marco Teórico, presenta dos tipos de Marco de Información Financiera aplicable: Un Marco de Imagen Fiel y un Marco de Cumplimiento. Los auditores consideran el Marco de Imagen fiel, cuando los Estados Financieros no revelan alguna situación o no cumplan alguno de los requerimientos para que estos sean fieles en todos sus aspectos, estos pueden ser presentados a una variedad de usuarios. Ahora bien, el Marco de Cumplimiento presenta los Estados Financieros para algo específico, se da cuando se presente realmente los Estados Financieros sin obviar nada, Ejemplo: cuando se presenta Estados Financieros específicos para cumplir las leyes del país.

Los Estados Financieros debe contener requisitos mínimos, para su presentación y así poder evaluarlos, los auditores conforme a su experiencia han establecido que los Estados Financieros deben contener: El nombre de la empresa, fecha del ejercicio contable, Moneda en que se está trabajando y nombre del Estado Financiero. Sin embargo otro grupo de Auditores considera que son las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas Internacionales de Auditoria y los que presentan las Leyes del país. (Según en donde se esté practicando la Auditoria), son quienes rigen los requisitos mínimos de la presentación de los Estados Financieros. Lo más importante es incluir todas las cuentas que se manejan dentro de la Empresa, para dar a conocer toda su situación financiera.

Al final de toda la evaluación lo más importante es el Informe de Auditoría el cual puede ser solicitado principalmente por la Gerencia o los encargados del Gobierno de la Entidad, clientes, inversionistas de la Empresa, Bancos por si se solicitar un préstamo, proveedores y demás.

Es importante mencionar que las Empresas que, según la ley de Guatemala son Contribuyentes Normales deben presentar anualmente sus Estados Financieros a la Administración Tributaria, adjuntando su informe de Auditoría.

Las Normas Internacionales de Auditoria son las vistas y aceptadas aquí en Guatemala para que los Contadores Públicos y Auditores puedan realizar una Auditoria, en nuestro país existen profesionales en la materia con muchas virtudes, sin embargo hay quienes ponen en mal la carrera del Contador Público y Auditor y no cumplen con lo establecido en las Normas y manejan la carrera a su antojo y conveniencia. Aunque también hay quienes se basan totalmente en las Normas Internacionales de Auditoria, sin embargo, es lamentable que muchas veces por falta de conocimiento no se practiquen.

La sugerencia que los Auditores presentan es que cada profesional pueda estar constantemente actualizado y poder aplicar herramientas útiles y necesarias que ayuden a concluir con una opinión verídica, basándose en Normas Vigentes. Así mismo conocer las diferencias de las opiniones, y con la ética que caracteriza la profesión, dictaminar de acuerdo a los resultados obtenidos.

Conclusiones

1. Dentro del estudio realizado, se pudo determinar que lastimosamente muchos de los Contadores Públicos y Auditores que presentan informes de Auditoría de Estados Financieros no se actualizan constantemente, y sabemos que las Normas que rigen la realización de una Auditoría se encuentran en constantes cambios, y si no se actualizan pueden cometer distintos errores dentro de un trabajo de Auditoría.

2. Se determinó que existe cierta debilidad por parte de los Contadores Públicos y Auditores al momento de emitir un informe Modificado, ya que mencionaron que este se da solamente, cuando se agrega un párrafo de énfasis al informe de Auditoría.

3. Los Contadores Públicos y Auditores deben mejorar la estructura de un informe de Auditoría de Estados Financieros, y poder redactarlo de acuerdo a los pasos que presenta la Normas Internacional de Auditoría 700.

4. Todo Contador Público y Auditor como principio fundamental debe poner en práctica el Código de Ética que rige a dichos profesionales en todo el país, al momento de realizar una Auditoría de Estados Financieros.

5. Se debe tener el conocimiento claro por parte de los Contadores Públicos y Auditores de los requisitos mínimos que deben contener los Estados Financieros, para que todos los Estados Financieros puedan ser evaluados de manera uniforme en todo el territorio nacional, y en los demás países que practiquen las Normas Internacionales de Contabilidad.

Recomendaciones

1. Los Contadores Públicos y Auditores deben actualizarse por lo menos cada seis meses, porque las Normas de Auditoria cambian constantemente, existen diversos talleres o conferencias promovidas por el IGCPA o Universidades del País, a donde ellos pueden asistir y actualizar sus conocimientos y obtener mejores beneficios laborales y económicos.
2. Establecer claramente por parte de los Contadores Públicos y Auditores las diferencias que existen, cuando se presenta un Informe Modificado, hasta donde se puede dar un párrafo de énfasis, una abstención de opinión o darse una opinión negativa.
3. Es importante que los Contadores Públicos y Auditores puedan tomar como guía lo que indica la Norma Internacional de Auditoria 700, en cuanto a los pasos que lleva la redacción de un informe de Auditoría, para mejor presentación y mejor entendimiento ante las personas que solicitaron dicho informe.
4. Para que el trabajo de un Contador Público y Auditor sea confiable al momento de presentarlo a los solicitantes, dichos profesionales deben basarse en el Código de Ética que los rige en este país, para que le den mayor seguridad de que fue realizado con responsabilidad, seguridad, legalmente, transparente, íntegro y objetivo.
5. Las Normas Internacionales de Contabilidad presentan un estándar de la presentación de los Estados Financieros, los cuales deben ser utilizados por todos los Contadores Públicos y Auditores del país, para que cuando estos sean evaluados, puedan tener el conocimiento necesario para que cualquier profesional en la materia pueda estudiarlos.

Referencias Bibliográficas

1. Acosta, J. W. (07 de 2009). *Biblioteca USAC*. Recuperado el 07 de 04 de 2015, de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_3343.pdf
2. Association, A. A. (s.f.) (2003). *Docs. Google*. Recuperado el 15 de 04 de 2015, de https://docs.google.com/document/d/1nTuSgffyvlSwLdkRFXlGzO2Yn9bm3Aq14fFF_GQzAfA/edit?pli=1
3. Caballero, J. A. (29 de 07 de 2013). *SoyConta Innovación Contable*. Obtenido de <http://www.soyconta.mx/que-es-el-estado-de-flujo-de-efectivo-y-su-importancia-para-las-empresas/>
4. Castañón, M. (02 de 2010). *Rescate Estudiantil*. Recuperado el 07 de 03 de 2015, de <http://rescate-estudiantil.com/wp-content/uploads/2013/08/USAC-tema-de-normas-de-auditoria-1er.pdf>
5. Contabilidad, C. d. (1997). *Presentación de Estados Financieros*. -----: IFRS Foundation.
6. Contadores, C. d. (07 de 2009). *Código de Ética para profesionales de la Contabilidad*. Recuperado el 17 de 04 de 2015, de <http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/CALIDAD/codigodeeticaifacastellanofinallogosnuevos.pdf>
7. Cruz, L. G. (05 de 2008). *Biblioteca USAC*. Recuperado el 03 de 03 de 2015, de http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/03/03_3150.pdf
8. Financiera, E. (s.f.) (2007). *Enciclopedia Financiera*. Recuperado el 10 de 04 de 2015, de <http://www.encyclopediafinanciera.com/estados-financieros/objetivo-estados-financieros.htm>
9. Gómez, A. R. (s.f.). *GestioPolis*. Recuperado el 2015 de 04 de 07, de <http://www.gestiopolis.com/canales5/fin/defigaud.htm>

10. IAASB. (2011). *Norma Internacional de Contabilidad 1*. Recuperado el 05 de 04 de 2015, de http://www.bcu.gub.uy/Acerca-de-BCU/Concursos/NIC_01.pdf
11. IAASB. (2009). *Normas Internacionales de Auditoria*. Recuperado el 15 de 03 de 2015, de http://www.facpce.org.ar/web2011/files/proyectos_rt/anexo_prt24.pdf
12. IASB, C. d. (2001). *Normas Internacionales de Auditoria*. Mundial: IASCF.
13. IASC. (1997). *Norma Internacional de Contabilidad 7*.
14. IFRS, E. p. (2011). *NIC- NIIF*. Recuperado el 10 de 03 de 2015, de <http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>
15. Interno, R. G. (2015). *Auditool*. Recuperado el 07 de 03 de 2015, de <http://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/1094-nias-normas-internacionales-de-auditoria-y-aseguramiento>
16. McGraw-Hill. (2011). *La auditoria: concepto, clases y evolución*.
17. RM, J. A. (09 de 06 de 2008). *Empresa y Economía, Notas a los Estados Financieros*. Recuperado el 07 de 04 de 2015, de <http://www.empresayeconomia.es/general/notas-a-los-estados-financieros.html>
18. Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, D. d. (s.f.). *Portal SAT*. Recuperado el 12 de 03 de 2015, de http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1261-aplicacion-de-pcga-o-normas-nic-niif-en-guatemala.raw?tmpl=component