



Facultad de Ciencias Económicas  
Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

**Procedimientos de servicios relacionados y el auditor independiente, según la  
norma internacional sobre Servicios Relacionados 4400**

(Artículo Científico – Trabajo de graduación)

María del Carmen Domínguez Bautista

Guatemala, julio 2020

**Procedimientos de servicios relacionados y el auditor independiente, según la norma internacional sobre Servicios Relacionados 4400**

(Artículo Científico – Trabajo de graduación)

María del Carmen Domínguez Bautista

M.Sc. José Orlando Comelli Monzón (**Asesor**)

Lcda. Elsy Maricruz Barillas Divas (**Revisor**)

Guatemala, julio 2020

## **AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus**

Rector

**Dra. Hc. Alba Aracely Rodríguez De González**

Vicerrectora Académica

**M.C. César Augusto Custodio Cobar**

Vicerrector Administrativo

**EMBA Adolfo Noguera Bosque**

Secretario General

## **AUTORIDADES FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS**

**M.A. Ronaldo Antonio Girón Díaz**

Decano

**Licda. Mayra Jeanneth Cobar Arreola**

Coordinadora



Guatemala, 26 de julio 2019

Señores

Facultad de Ciencias Económicas

Presente

Por este medio doy fe que soy autor del Artículo científico titulado “Procedimientos de Servicios Relacionados y el Auditor Independiente Según la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400” y confirmo que respeté los derechos de autor de las fuentes consultadas y consigné las citas correspondientes.

Acepto la responsabilidad como autor del contenido de este Artículo Científico y para efectos legales soy el único responsable de su contenido.

Atentamente,

María Del Carmen Domínguez Bautista  
Contaduría Pública y Auditoría  
Carné No.: 201701129



REF.: C.C.E.E.L.CPA. -PS.002-2020  
SEDE QUETZALTENANGO

LA DECANATURA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
GUATEMALA, 11 DE MARZO DE 2020  
ORDEN DE IMPRESIÓN

**Tutor:** M.Sc. José Orlando Comelli Monzón

**Revisora:** Licda. Elsy Maricruz Barillas Divas

**Carrera:** Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría

**Tesis titulada:** "Procedimientos de Servicios Relacionados y el auditor independiente según la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400"

**Presentada por:** María del Carmen Domínguez Bautista

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

**En el grado de:** Licenciada

M.A. Ronaldo Antonio Giron Díaz  
Decano  
Facultad de Ciencias Económicas

Guatemala 17 de julio 2019

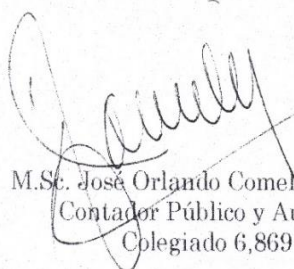
Señores  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Panamericana  
Presente

Estimados Señores

En relación a la Asesoría del Artículo Científico titulado: **Procedimientos de Servicios Relacionados y el auditor independiente según la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400**, realizado por **María del Carmen Domínguez Bautista**, carné **201701129**, estudiante de la Licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría, he procedido a la Asesoría del mismo, observando que cumple con los requerimientos establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, extiendo por este medio dictamen de aprobado.

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



M.Sc. José Orlando Comelli Monzón  
Contador Público y Auditor  
Colegiado 6,869

Lic. José Orlando Comelli Monzón  
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
COLEGIADO 6,869

Guatemala, 14 de agosto de 2019

Señores  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Panamericana  
Presente

Estimados señores:

En relación al trabajo de Artículo Científico, titulado: **“Procedimientos de servicios relacionados y el auditor independiente, según la norma internacional sobre los Servicios Relacionados 4400”**, realizado por María del Carmen Domínguez Bautista, carné No. 201701129, estudiante de la licenciatura en Contaduría Pública y Auditoría; he procedido a revisión del mismo haciendo constar que cumple con los requerimientos de estilo, establecidos en la reglamentación de Universidad Panamericana.

De acuerdo con lo anterior, extiendo por este medio dictamen de aprobado.

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

Atentamente,



Lcda. Elsy Maricruz Barillas Divas  
Colegiado No. 059

*Elsy Maricruz Barillas Divas*  
LICENCIADA EN PSICOLOGIA  
COLEGIADO No. 359

## **Dedicatoria:**

- A Dios:** Gracias Padre Celestial por acompañarme siempre, por la sabiduría y darme inspiración, fuerza y capacidad para cumplir mis metas.
- A mis Padres:** Amarilis y Horacio a quienes les debo todo lo que soy, gracias por darme cariño y animarme siempre, su ejemplo siempre mi fortaleza.
- A mis hermanos:** Dixon, Sucely, Frisly, Cindy, David, Julissa, Wendy. Los amo tanto, gracias por su ejemplo y porque siempre han estado a mi lado, en las buenas y malas.
- A mi esposo:** Ricardo Alberto Sandoval Barrios, gracias por ser amoroso siempre, su apoyo ha sido vital en todas las etapas de mi vida y su ejemplo siempre está presente. Lo amo mucho.
- A mis hijos:** María Fernanda (+) Mi ángel, sé que no está para ver los logros de mami, pero todo ha sido pensando que siempre estará orgullosa de sus padres que tanto la amamos y jamás olvidaremos. Javier Alejandro quien vino a darme ánimo para lograr mis metas y anhelos. Gracias hijo lo amo mucho.
- A mi familia:** Gracias tíos, tías, primos, primas y sobrinitos, tengo grandes ejemplos profesionales a los cuales me une la dicha de pertenecer. Familia Sandoval Barrios, Gracias por apoyarme siempre, los aprecio tanto y este es un logro de ustedes.
- A mi abuela:** Rafaela de Jesús Orozco (+) Por la herencia más valiosa que me ha dado, nunca perder la fe y luchar sin rendirse, la recuerdo con amor querida viejita.
- A UPANA:** Por darme la oportunidad de lograr una de las metas más importantes en mi vida y forjar un profesional para nuestro país.



# Contenido

	<b>Página</b>
<b>Abstract</b>	i
<b>Introducción</b>	ii
<b>1. Metodología</b>	1
1.1 Planteamiento del Problema	1
1.2 Pregunta de Investigación	2
1.3 Objetivos de investigación	2
1.3.1 Objetivos generales	2
1.3.2 Objetivos específicos	2
1.4 Definición del tipo de investigación	3
1.4.1 Investigación descriptiva	3
1.5 Sujeto de investigación	3
1.6 Alcance de la investigación	3
1.6.1 Temporal	3
1.6.2 Geográfico	3
1.7 Definición de la muestra	4
1.7.1 Empleo de muestra finita o infinita	4
1.8 Definición de los instrumentos de Investigación	4
1.9 Recolección de datos	4
1.10 Procesamiento y análisis de datos	4
<b>2. Resultados</b>	5
2.1 Presentación de resultados	5
<b>3. Discusión y conclusiones</b>	16
3.1 Extrapolación	16
3.2 Hallazgos y análisis general	18
3.3 Conclusiones	20
<b>4. Referencias</b>	21
<b>5. Anexos</b>	22

5.1 Gráfica No. 1 Procedimientos de servicios relacionados proporcionan la misma información que otras auditorías	6
5.2 Tabla No. 1 Aplicación de técnicas y procedimientos en auditoría de de servicios relacionados	7
5.3 Tabla No. 2 Diferencias entre auditoría de estados financieros y auditoría de servicios relacionados	9
5.4 Cuadro No. 1 Diferencia entre realización de un dictamen y un informe	11
5.5 Tabla No. 3 Requisitos que debe cumplir un informe de auditoría de Servicios relacionados	12
5.6 Cuadro No. 2 Formas de evaluar las diferentes áreas de los estados Financieros	14
5.7 Modelo de Carta de compromiso servicios relacionados	23
5.8 Modelo de Informe de resultados de auditoría servicios relacionados	25

## **Abstract**

Debido a ciertas necesidades de información, el auditor es requerido para realizar un trabajo mediante el cual serán aplicados ciertos procedimientos de revisión previamente convenidos con el cliente que contrata sus servicios y con los usuarios interesados.

Generalmente los procedimientos convenidos según la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400 se aplican a uno o más componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros. Sin embargo, debido a las limitaciones, tanto en la naturaleza, como en el alcance de las pruebas el auditor no está en posibilidad de expresar una opinión sobre la base de haber realizado una auditoría de dichos componentes, cuentas o partidas.

El trabajo del auditor y su informe, en estos casos, pueden referirse a una gran diversidad de conceptos, entre ellos arrendamientos, regalías participación de utilidades, provisión para el pago del impuesto sobre la renta, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, entre otros.

La utilidad que el informe sobre estados financieros proporciona a la comunidad de negocios, ha motivado que se soliciten al contador público con cierta frecuencia, opiniones diferentes a dicho dictamen, tanto por la naturaleza y características de la información, como por los hechos a los que se refiere.

Un auditor puede aceptar un trabajo en el cual el alcance esté limitado a aplicar procedimientos previamente convenidos a uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero que no son suficientes para permitirle expresar una opinión sobre los elementos, cuentas o partidas específicas, siempre y cuando las partes involucradas entiendan claramente los procedimientos a aplicar y la distribución del informe esté restringida a las partes mencionadas involucradas.

## **Introducción**

El propósito de esta investigación científica es proveer información que le permita al auditor independiente realizar un informe de auditoría basado en la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400 cuando se le solicita realizar procedimientos de auditoría de este tipo, para lo cual el auditor independiente debe acatar reglas y suministrar criterios sobre la responsabilidad de los procedimientos aplicados así como ejecutar requerimientos de información que permitan a las personas interesadas en la ejecución de la auditoría poder interpretar los resultados según los convenios de trabajo establecidos con el auditor.

Para la realización correcta y confiable del informe el auditor debe estar sujeto a normas y reglas establecidas para mejor ejercicio de su trabajo, es por ello que se presenta el siguiente tema de investigación exponiendo los puntos y documentando información que pueda ser de utilidad como herramienta de apoyo al trabajo.

De esta forma, en el capítulo I se explica la metodología empleada en la ejecución de la presente investigación científica, determinando de manera detallada los procesos empleados.

En el capítulo II encontraremos, la presentación de resultados obtenidos directamente de la investigación de campo realizada, estableciendo los elementos generales del tema y el enfoque de la presente investigación.

Finalmente, en el capítulo III se presenta la discusión y conclusiones del trabajo ejecutado, proporcionando una gama de características que son útiles como proceso de aprendizaje.

# **Capítulo 1**

## **Metodología**

### **1.1 Planteamiento del Problema**

En el ejercicio del trabajo de Auditoría el auditor para realizarlo debe tener amplios conocimientos de la ciencia contable, como los Principios Generalmente Aceptados de Contabilidad, las Disposiciones Legales Vigentes, las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad; también debe conocer las técnicas y procedimientos de Auditoría a emplearse y tener experiencia en la realización de dichas labores.

El Contador Público Colegiado en su función de Auditor independiente, debe mantener su nivel de competencia profesional, sus conocimientos actualizados, aplicar el código de ética para contadores profesionales emitido por la Federación Internacional de contadores para ejercer un trabajo de calidad y con la mayor responsabilidad posible.

Para asumir su responsabilidad en un trabajo de auditoría, debe tener conocimiento de la actividad que realiza la empresa de forma suficiente para poder identificar y comprender las transacciones realizadas por la misma y las técnicas contables que aplicó para el registro de sus operaciones.

Antes de aceptar un trabajo, el Auditor deberá tener conocimiento preliminar de las actividades de la empresa o entidad, para lo cual recabará información de la Gerencia tanto de la estructura organizacional como de la complejidad de las operaciones, y el grado de exigencia requerido para realizar el trabajo de Auditoría, de tal modo que pueda evaluar si está capacitado para asumir dicha responsabilidad.

Un buen criterio profesional exige generalmente experiencia e idoneidad del Auditor, de tal manera que su experiencia le permita intervenir en las decisiones importantes de la planificación para identificar las áreas que requieren mayor énfasis, determinando de antemano los procedimientos de Auditoría a aplicarse; de igual manera se reflejará su responsabilidad en la etapa de conclusión del trabajo para emitir su opinión antes de que elabore el informe o dictamen de Auditoría.

Por lo tanto es necesario que el Auditor tenga los conocimientos actualizados y pueda aplicar las normas y códigos que rigen las actividades de su trabajo, debe aplicar sus conocimientos con base en las normas, para que pueda emitir una opinión a través de un dictamen de

auditoria y que la información presentada pueda ayudar a una empresa comercial a tomar decisiones financieras, con el objeto de desempeñar sus responsabilidades de manera competente y con total imparcialidad.

Debido a las razones anteriormente expuestas los dictámenes e informes por consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, y para el tema de investigación es imperativo demostrar que no se siguen los procesos para la correcta ejecución.

Es importante e imprescindible mantener la neutralidad e independencia de criterio, es por ello que se ha decidido realizar el estudio de investigación titulado: Procedimientos de servicios relacionados y el auditor independiente, según la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400, para determinar la calidad de trabajo de auditoria y cómo influye la información en las empresas que requieren de dichos servicios. En tal sentido se desea llegar a la siguiente interrogante.

## 1.2 Pregunta de investigación

¿Aplica correctamente el auditor independiente normas y suministra criterios cuando ejecuta procedimientos en la realización de servicios relacionados sobre información financiera acerca de la forma y contenido del informe que emite como resultado de dicho trabajo?

## 1.3 Objetivos

### 1.3.1 General

Determinar si el auditor independiente lleva a cabo procedimientos con base en Normas Internacionales de auditoria en el proceso de presentación de informes en lo cual han convenido el auditor, la entidad y con terceras partes apropiadas.

### 1.3.2 Específicos:

- Establecer la importancia de la aplicación de los principios básicos que rigen la responsabilidad profesional del auditor en este tipo de servicios.
- Verificar en la Norma Internacional sobre servicios relacionados 4400 si los informes que realiza el CPA contienen hechos concretos detectados y que puedan ser interpretados por las partes acordadas.

- Analizar el cumplimiento a los códigos de ética profesional establecidos para mejor desempeño de procedimientos convenidos según la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados 4400 por parte del Auditor independiente.

#### 1.4 Definición del tipo de investigación

La base de conocimiento científico según el enfoque que se dispone a ejecutar en los alcances y propósitos de la presente investigación, dicho procedimiento se realizará por medio de la investigación descriptiva.

##### 1.4.1 Investigación descriptiva

Será desarrollada por el método cuantitativo por medio de la creación de preguntas y análisis de datos que se llevarán a cabo sobre el tema.

#### 1.5 Sujeto de investigación

La investigación se llevará a cabo en el entorno de las oficinas profesionales de servicios de auditoría, tomando específicamente a los auditores como sujetos de investigación.

#### 1.6 Alcance de la investigación

Para lograr una recopilación de información adecuada es preciso establecer parámetros definidos sobre donde y cuando se desarrolla la investigación. Para efectos de establecer la delimitación de la investigación, éstas son las siguientes:

##### 1.6.1 Temporal

El estudio tendrá una duración de un mes, comenzará el 01 de abril al 30 de junio 2019.

##### 1.6.2 Geográfico:

La Investigación se efectuará en el departamento de San Marcos, específicamente en el municipio de San Pedro Sacatepéquez, para la realización de la investigación se cuenta con amplio campo donde son sujetos aplicables del tema de investigación.

## 1.7 Definición de la muestra

Se desarrollará mediante el método de muestreo probabilístico aleatorio simple en donde la muestra genera 21 sujetos para realizar el estudio.

### 1.7.1 Empleo de muestra finita o infinita

Se empleará el método de muestra finita ya que está formada por un número limitado de elementos que estarán sujetos a la investigación.

## 1.8 Definición de los instrumentos de investigación

En los instrumentos a utilizar se emplearán los cuestionarios con preguntas elaboradas para que los profesionales puedan brindar su información de manera escrita conteniendo preguntas cerradas y abiertas.

## 1.9 Recolección de datos

Se efectúa mediante un sistema estructurado en donde de manera directa se les presentará un cuestionario a los participantes que serán tabulados mediante los programas de computación para simplificar la información obtenida.

## 1.10 Procesamiento y recolección de datos

Se efectuará por medio del procesamiento electrónico utilizando computador que pueda optimizar la transferencia de la información de manera confiable.



## **Capítulo 2**

### **Resultados**

#### 2.1 Presentación de resultados

En la ejecución de la presente investigación, se realizó trabajo de campo para verificar si la auditoría de servicios relacionados y las revisiones son diseñadas para hacer posible que el auditor proporcione niveles altos y moderados de certeza respectivamente, usándose tales términos para indicar su jerarquización comparativa.

La auditoría para realizar procedimientos convenidos y compilaciones no tiene la intención de hacer posible que el auditor exprese certeza sin falla alguna, pero sí confiabilidad en los resultados que presenten al final del trabajo realizado.

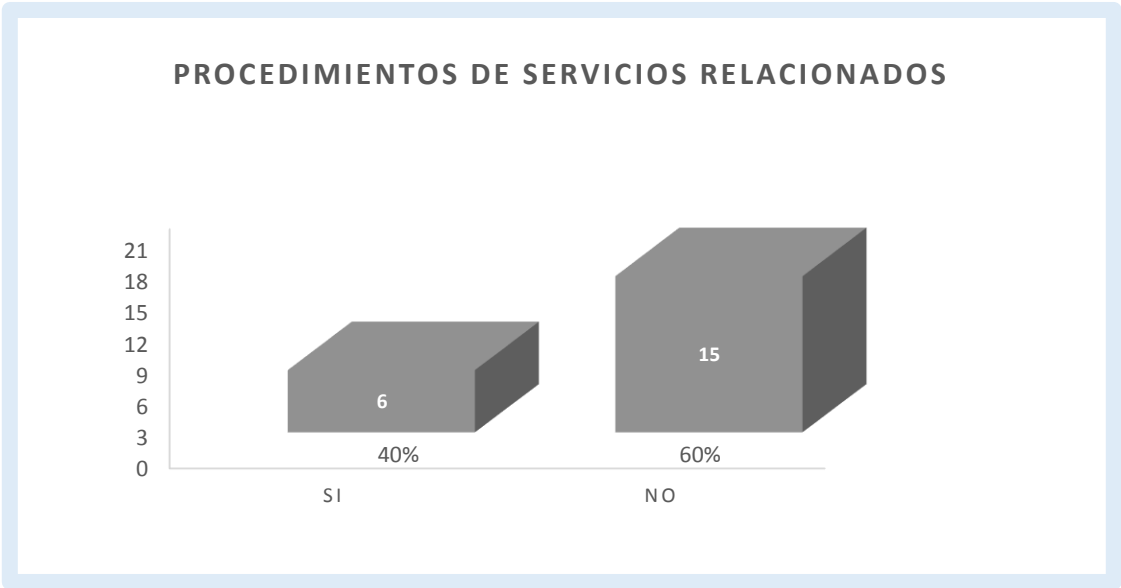
Los procedimientos de servicios relacionados actualmente ocupan un 94% en el tipo de auditorías que a solicitud de las empresas proporcionan información más específica porque requiere de técnicas y procedimientos basados en el criterio y experiencia del auditor.

La base fundamental para poder efectuar una auditoria de este tipo es la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NIRS 4400) que proporciona los lineamientos específicos para poder realizar auditorías de este tipo, adicionalmente hace énfasis en códigos y otras normas de observancia relacionadas para conseguir satisfacer las necesidades de los clientes.

Dentro del campo que abarca este tipo de auditoria de procedimientos de servicios relacionados, los profesionales encuestados han desempeñado este tipo de trabajos para tomar decisiones en cuanto a información financiera (por ejemplo, cuentas por pagar, cuentas por cobrar, compras a partes relacionadas y ventas de una entidad), un estado financiero (por ejemplo balance general) o hasta todo un conjunto de estados financieros.

Estos indicadores según la siguiente gráfica, demuestran que los procedimientos de servicios relacionados, según los profesionales no proporcionan un resultado comparativo a otras auditorias, pero dependerá del profesional que desarrolle dicho trabajo.

Gráfica 1: Procedimientos de servicios relacionados proporcionan la misma información que otras auditorías.



Fuente: elaboración propia, abril 2019

El 60% de los profesionales indicaron que no proporciona la misma información, también indicaron que es un proceso en áreas específicas por lo que una auditoría de Estados Financieros aporta mayor información. Opiniones un tanto diferentes para el 40%, quienes respondieron que sí aporta la misma información, tomando como base la norma 4400 que define que una auditoría de servicios relacionados aporta los mismos resultados que una auditoría de Estados Financieros ya que puede tomarse en áreas específicas o a un conjunto como tal.

El auditor debería asegurarse con representantes de la entidad y ordinariamente con otras partes especificadas quienes recibirán copias del informe de resultados de hechos que hay una clara comprensión respecto de los servicios relacionados y de las condiciones del trabajo. Se identificaron las áreas dentro de las cuales existen mayores deficiencias al convenir con los interesados los criterios que deben aplicarse, demostrados en la siguiente tabla.

Tabla 1: aplicación de técnicas y procedimientos en auditoría de servicios relacionados

<b>Sujetos de estudio (total de 21 auditores)</b>	<b>Técnicas y procedimientos más empleados</b>	<b>Se definen antes de ejecutar la auditoria</b>	<b>Se definen luego de convenir las condiciones</b>
5% de profesionales	Realizan Estudio General.	Un estudio previo para conocer el entorno.	Los demás no realizan estudio previo.
53% de profesionales	Realizan Análisis e inspección	Toman estos procedimientos como básicos	Consideran que no son necesarios pero pueden aplicarse de manera no tan específica.
60% de profesionales	Realizan confirmación	Dentro del desarrollo de auditoria es obligatorio este procedimiento	Si debe efectuarse pero prefieren verificar documentos antes de realizar confirmaciones.
51% de profesionales	Realizan observación y cálculo	Este procedimiento es básico para obtener información financiera, indispensable en la ejecución.	Pueden ejecutar este proceso pero dentro del desarrollo de la auditoría no se realiza con anticipación para definir las áreas.

Fuente: elaboración propia, abril 2019

Dentro de la información que proporciona la tabla anterior se puede definir que el criterio de cada auditor variará de acuerdo a la experiencia que tengan en la ejecución del trabajo de

servicios relacionados, un bajo porcentaje sabe que es indispensable definir las técnicas a utilizar antes de desarrollar la ejecución.

Estas deben ser discutidas con los interesados para no tener inconvenientes sobre los efectos según los resultados de auditorías practicadas por el Dr. CP Fernando Zanet (2014) afirma que:

De las tendencias recientes de la profesión a nivel internacional, también se están desarrollando trabajos de seguridad sobre información financiera que implican otorgar seguridad sobre información financiera que se ha ajustado para mostrar el impacto de por ejemplo una transacción que puede ser real o presupuestada (p.26).

Por tal razón se define que los auditores no tienen clara la forma de elaborar sus técnicas y procedimientos y tampoco realizan cartas de compromiso en donde se definan las condiciones de ejecución, este proceso debe ser llevado a cabo desde el inicio del trabajo de auditoría.

Con relación a lo que establece la Norma Internacional de Servicios Relacionados (2013) “El objetivo de un encargo de este tipo es que el auditor aplique los procedimientos de auditoría que haya acordado con el cliente y en su caso, con terceros interesados, informando sobre los hechos concretos detectados” (p.10).

Dentro de la parte medular de la investigación se verificó si los profesionales saben cuáles son las diferencias de una auditoría de estados financieros y una auditoría de servicios relacionados, ya que se debe tener claro que son procesos diferentes y con esto se pretende que se cometan menos errores en la calidad del trabajo que se realizará.

En la siguiente tabla se pueden encontrar las diferencias, tomando en cuenta que los profesionales sujetos de investigación tienen dificultad para diferenciar una auditoría de servicios relacionados con otras.

Tabla 2: Diferencias entre auditoría de estados financieros y auditoría de servicios relacionados.

<b>Aspectos a calificar</b>	<b>Auditoría de estados financieros</b>	<b>Servicios relacionados y procedimientos convenidos</b>
Concepto básico de cada una de las auditorías.	La auditoría de estados financieros es el examen que efectúa un contador público independiente a los estados financieros de su cliente.	Un trabajo de aseguramiento conlleva la planificación y aplicación de procedimientos a ciertas áreas convenidas.
Objetivos	Expresar una opinión respecto a ellos para efectos ante terceros.	Para obtener elementos de juicio sobre la información presentada.
Procedimientos aplicables	No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha del examen de los estados financieros.	Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del Contador Público, incluyendo la valoración del riesgo de incorrecciones significativas en la información presentada.
Resultados	El Auditor emite un dictamen con una opinión sobre el trabajo realizado sobre los Estados Financieros.	Son requerimientos efectuados a partidas específicas y por lo tanto el Auditor independiente solamente emite un informe.

Fuente elaboración propia, abril 2019.

La tabla muestra aspectos que definen las diferencias en cada una de las auditorías, para los profesionales solamente son procesos que se realizan continuamente sin dar enfoques específicos al trabajo que efectúan, el objetivo de un encargo de servicios relacionados es que el auditor utilice su conocimiento experto en materia de certeza en contraposición al conocimiento experto en materia de contabilidad con el fin de reunir, clasificar y resumir información confiable.

Dentro de los principios generales aplicados para toda auditoría y específicamente para este tipo deben ser considerados de manera importante la aplicación del código de ética profesional, emitido por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, todo trabajo que implique la aplicación de criterios propios debe ser basado sobre este código.

En la investigación se puede determinar que para los profesionales es más importante tomar sus propios criterios basados en experiencia, pero si resultan técnicas que deben acoplarse a nuevas necesidades de información financiera se tienen inconvenientes en la aplicación de los mismos más que todo por ser principios que gobiernan las responsabilidades profesionales.

Realizando énfasis dentro de los Principios que deben ser observados sin excepción alguna se encuentran:

- Probidad: aplicando honestidad y rectitud
- Objetividad: imparcialidad y desinterés personal
- Secreto Profesional: confidencialidad de la información
- Comportamiento Profesional: dentro de la práctica del trabajo como fuera del mismo
- Independencia Mental: aplicar criterios de forma profesional
- Competencias Profesionales: Sentirse capaz e idóneo al realizar un trabajo
- Disposiciones Normativas: En todo trabajo deben aplicarse las normas vigentes y establecidas

Al consultar a los profesionales si este aspecto tiene influencia en realizar un mal trabajo indicaron que ellos no contemplan del todo la aplicación del código de ética profesional y que deberá ser motivo de corregir y aplicar de una mejor manera.

La independencia de las tareas que realice un auditor van relacionadas estrechamente con este punto, si un auditor considera que se le limita en la realización de auditoría de servicios

relacionados; él no puede realizar este encargo debido a que toda la información que el pretenda conseguir puede estar manipulada y de tal manera no podrá emitir un informe que le permita desempeñar un servicio de calidad profesional.

Dentro de las debilidades detectadas al efectuar auditorías de servicios relacionados también se identificó que existen errores al momento de concluir el trabajo, debido a que la mayoría de profesionales no tienen definida la forma de presentación de los resultados de ejecución. El 60% de entrevistados indicaron que presentan los resultados por medio de dictámenes de auditoría, siendo el proceso correcto la realización de un informe y dependiendo los resultados obtenidos se podrán redactar de acuerdo al tipo de informe que sea conveniente.

La mayor parte de profesionales siguen la sucesión por costumbre de efectuar un dictamen y también indicaron que consideran que no está mal realizarlo de esa manera dejando de cumplir con lo establecido por la norma de servicios relacionados y con ello también se distorsiona el trabajo realizado por el profesional de auditoría.

Con relación a la falta de conocimiento de la realización del informe se realiza el siguiente cuadro, en donde se acentúan las diferencias que existen entre el informe y un dictamen.

Cuadro No.1: Diferencias entre la realización de un dictamen y un informe.

<b>Presentación de la información</b>	<b>Opiniones que se emiten</b>
Seguridad razonable o limitada (dictamen)	En seguridad razonable el Contador expresa una conclusión en forma positiva, ejemplo “En mi opinión, el control interno es eficaz en todos sus aspectos significativos según...”
Seguridad limitada (dictamen)	El Contador expresa una conclusión en forma negativa “Sobre la base del trabajo realizado, no hubo nada que me llame la atención o que me haga pensar que el control interno no es eficaz, en todos sus aspectos significativos, según el marco”

Servicios relacionados (informe)	Implican desarrollar ciertos procedimientos de auditoría sin emitir seguridad respecto de si determinada información contable o de otro tipo se presenta o no de acuerdo con un determinado marco de presentación.
----------------------------------	--

Fuente elaboración propia, abril 2019.

Un informe de auditoría de servicios relacionados debe cumplir requisitos importantes que deben ser incluidos al momento de presentar los resultados del trabajo, todos varían de acuerdo a los requerimientos y los procesos convenidos con las partes interesadas, pero de manera general no se deben evadir los siguientes:

Tabla 3: Requisitos que debe cumplir un informe de auditoría servicios relacionados.

<b>Requisitos</b>	<b>Ejemplo de redacción</b>
Título	Informe de resultados de hechos
Destinatario	Asamblea general de Accionistas Comercial Araz Fersot
Identificación de información específica	Hemos realizado procedimientos de servicios relacionados con ustedes a la integración de clientes...
Declaración de procedimientos convenidos con el beneficiario	Los procedimientos aplicados fueron los convenidos con ustedes...
Declaración indicando el uso de la Norma empleada para este tipo de auditoría	Nuestros procedimientos se llevaron a cabo de acuerdo a la norma internacional de servicios relacionados (NIRS 4400)



Identificación por el motivo de empleo de procedimientos convenidos	Los procedimientos fueron aplicados únicamente para ayudarles a evaluar la validez de la integración de la cuenta...
Listado de procedimientos específicos realizados	Solicitar y obtener información sobre la cuenta... Confirmar de forma positiva los clientes que integran la cuenta...
Descripción de los resultados	Con respecto al punto 1 el mismo día obtuvimos la información... Con respecto al punto 2 confirmamos a los clientes con saldos mayores a...
Declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión y como tal no se expresa opinión.	Porque los procedimientos que se han citado no constituyen una auditoría de E.F. ni una revisión, no se expresa ninguna seguridad sobre los hechos.
Declaración si se hubieran realizado procedimientos adicionales con hechos que salieran a la luz.	Sí hubiéramos realizado procedimientos adicionales se les hubiera hecho saber e informado sobre los resultados.
Declaración de que el informe está restringido a las partes interesadas.	Nuestro informe es únicamente para el propósito expuesto y no debe ser usado para otro propósito, se refiere únicamente a las partidas específicas y no se extiende.
Fecha, dirección, firma del auditor.	Consignar los datos que se indican.

Fuente: elaboración propia, abril 2019.

El aporte anterior se efectúa para realizar un informe de manera profesional, redactado de acuerdo a requerimientos delimitados en la norma internacional de servicios relacionados y brindar la seguridad que el trabajo fue realizado con calidad profesional.

Dentro de los aspectos que sobresalen en la presente investigación se encuentran las diferencias que existen al evaluar los estados financieros en áreas específicas, los auditores entrevistados encuentran confusión al determinar los procedimientos por falta de conocimiento en la aplicación de la norma.

Por lo mismo los procesos a ser convenidos con los interesados no quedan claramente establecidos y no aportan la necesidad de la información, es por eso que se realiza la siguiente clasificación.

Cuadro 2: Formas de evaluar las diferentes áreas de los estados financieros.

Encargos de auditoría sobre estados contables (E.F.) Auditoría externa de E.F. con fines generales	A través del desarrollo de este proceso, el contador debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la información presentada en los E.F. objeto de su examen.
Auditoría de E.F. preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.	Este encargo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de E.F. emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.
Auditoría de un solo E.F. o de un elemento, cuenta o partida específicas de un E.F.	Auditoría a cuentas específicas puede ser cualquiera de los E.F. básicos. Elemento significa una cuenta o partida de un E.F.

Auditoría de Estados Financieros resumidos.	Consiste en la auditoría de información contable histórica derivada de los E.F. pero que contiene menos detalle (implica haber sido contratados para realizar la auditoría de los E.F. completos).
Revisión de Estados Financieros de períodos intermedios.	Consiste en la realización de indagaciones al personal de la sociedad responsable de la preparación de la información incluida en los E.F. intermedios y en la realización de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.
Otros encargos de aseguramiento en general.	El objetivo de este procedimiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación de la información presentada, sobre la base de ciertos criterios utilizados para su medición.

Fuente: elaboración propia, abril 2019.

La auditoría de servicios relacionados es una herramienta que no solo proporciona información de uso financiero o contable de uso prospectivo preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad, sino también es una herramienta que permite informar sobre controles internos vigentes en las empresas.

Este tipo de auditoría desarrollada de acuerdo a los lineamientos normativos puede ejecutar la revisión sobre si una entidad está aplicando su código de ética, sus prácticas de gobierno corporativo, un marco determinado de control interno, entre otros.

## **Capítulo 3**

### **Discusión y conclusiones**

#### **3.1 Extrapolación**

Las diferencias entre la norma internacional de servicios relacionados (NISR 4400) y otras normas de aseguramiento son aspectos que toman relevancia en la presente investigación, es obligatorio resaltar que en la ejecución de una auditoría de este tipo los profesionales aún desconocen que no debe emitirse una opinión como un trabajo de auditoría, que se rigen por normas internacionales de auditoría (NIAS).

En un trabajo bajo lineamientos de NIAS, se presenta el dictamen del revisor que forma una conclusión contundente tanto para la entidad como para terceros; por ejemplo controles internos, inversionistas, proveedores, clientes, entre otros.

El informe de un trabajo de procedimientos acordados bajo NISR 4400 por otro lado, se limita a informar sobre los hallazgos obtenidos, lo cual implica que los usuarios con quienes se han acordado los procedimientos a desarrollar en la auditoría (generalmente para la administración o los responsables de gobierno) a partir de dicho informe deberán extraer sus propias conclusiones.

En consecuencia, este tipo de documento queda restringido para terceros, debido a que estos desconocen las razones y lineamientos requeridos por quien solicitó la auditoría.

El objetivo primordial de una auditoría de estados financieros utilizando los servicios relacionados es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros que fueron preparados por la administración.

En el glosario de términos incluidos en la NIA 110 (2015) “el auditor es la persona con la responsabilidad final por la auditoría. Para una fácil referencia el término auditor se usa dentro de las NIAS cuando se describe tanto la auditoría como los servicios relacionados que puedan desempeñarse”. (p.9-10)

La información que proporcione el auditor debe estar redactada de manera clara y con énfasis en los puntos relevantes para que los interesados de la información puedan interpretarla, entenderla y tomar las acciones que sean necesarias para corregir o prevenir los errores contenidos en la presentación de la información financiera.

Respecto a la norma internacional de servicios relacionados, la principal diferencia con otro tipo de procedimientos, es que el informe bajo NISR 4400 brinda una certeza limitada de la información de los estados financieros y se realiza principalmente, para brindar una conclusión en detalle sobre consultas o procedimientos y técnicas aplicadas.

El análisis de la información dependerá de los contratantes, se debe mencionar una ventaja importante que tiene este tipo de auditoría, que puede ser practicada para obtener tanto información financiera como no financiera, en este punto se debe resaltar que se pueden conocer mejor las integraciones de cuentas, quienes son los proveedores de mayores operaciones y también evaluar los controles internos.

Según el estudio realizado por el Dr. CP Fernando Zanet (2014) “los servicios relacionados se han ido expandiendo y pueden ser aplicados a un tema apropiado o información a ser presentada que pueden ser utilizados como parámetro”. (p.25)

Se ha identificado que este tipo de auditoría tiene un realce del 95% de aplicación como indicador de desempeño financiero (sobre estados contables).

Un porcentaje del 70% como indicador de desempeño no financiero, características físicas (evaluación de capacidad de un establecimiento).

Un porcentaje del 65% en sistemas y procesos (control interno o los sistemas informáticos de una entidad)

Un porcentaje del 70% en comportamiento (sobre dirección corporativa, cumplimiento de reglamentos, prácticas de recursos humanos, entre otros).

Estos porcentajes indican que este tipo de auditoría brinda información que puede ser utilizada para varios fines, esto obliga a los profesionales de auditoría a cumplir con mejores estándares de calidad profesional.

### 3.2 Hallazgos y análisis general

Para los profesionales en la rama de auditoría que ejercen en el Municipio de San Marcos, ejecutar una auditoría de este tipo varía según los procesos aplicados y tiene incidencia en la presentación de los resultados, lo cual debe darse a conocer por medio de un dictamen de auditoría e indicaron que es lo más apropiado y que es la conclusión del encargo efectuado. Se pudo constatar que efectivamente en un 70% de profesionales, realizan la presentación por medio de un dictamen y este proceso por completo deja de seguir los lineamientos proporcionados por la norma internacional de servicios relacionados 4400.

Se establece que debido a esto no se cumplen los requisitos mínimos que manifiestan los elementos claves de la ejecución profesional, incluso en la mayor parte de ejecuciones se omite la redacción de la carta (no es obligatorio, pero sí conveniente) de encargo de procedimientos acordados por lo cual deja de cumplir con definir los términos del encargo, proceso que se realiza al inicio de la auditoría.

La imparcialidad del auditor hacia los usuarios del informe y la evaluación por si mismos sobre los procedimientos y resultados forma parte de la independencia del auditor se le puede pedir que informe sobre aspectos específicos de un estado de cuentas o de un dato financiero en particular, más que sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Si el auditor ejecuta procedimientos adicionales o realizara un examen de los estados financieros en conformidad con las normas internacionales de servicios relacionados, está en toda la obligación profesional de comunicar lo observado sobre determinadas cuestiones a los interesados, en esto se ve muy involucrado el código de ética profesional y la aplicación adecuada de los valores profesionales que son de obligatorio cumplimiento.

Cuando sea adecuado, el profesional debe colocar las garantías en la ejecución de su trabajo, sobre los elementos específicos en su informe como por ejemplo: en relación con los procedimientos a los que se ha hecho referencia anteriormente, no observamos ningún hecho que nos hiciera creer que las cuentas o partidas mencionadas deben ser ajustadas, como salvaguarda de la información contenida en su informe.

El desarrollo de una auditoría y el informe deben prepararse con el cuidado profesional, por personas que tengan adecuado entrenamiento, experiencia y competencia en auditoría y contabilidad.

Cabe señalar que las entidades solicitan estos encargos, en su mayoría, para tener un complemento de la auditoría general de estados financieros, para cumplir con un requisito realizado por un entidad de financiamiento, por un inversor o para calificar para algún proyecto, entonces se puede visualizar el impacto de una mala ejecución de auditoría que puede tener repercusión al momento de brindar los resultados.

El contador público y auditor requiere habilidades y competencia especializadas, que se adquieren a través de la combinación de la educación general, del conocimiento técnico obtenido en el estudio de su formación profesional. Además requiere estar actualizado en forma permanente, sobre los avances técnicos y económicos.

Los estándares técnicos aplicados por el contador público y auditor se deben reflejar al realizar métodos y técnicas, así como procedimientos que están estandarizados en la NISR 4400, de manera que se uniforme la actividad que permitirá obtener resultados suficientes y apropiados.

El auditor dentro de sus técnicas puede realizar procedimientos sobre la información documentada en los papeles de trabajo de los auditores internos a fin de apoyarse en ellos. En la mayor parte de trabajos ejecutados se emplean solamente las técnicas básicas y no se hacen requerimientos a auditorías practicadas con anterioridad.

La independencia no es un requisito para trabajos con procedimientos de servicios relacionados, sin embargo los términos u objetivos de un trabajo, o las normas internacionales, pueden requerir que el auditor cumpla con los requisitos de independencia mental necesarios.

El profesional de auditoría debe exigirse más en cuanto a la práctica adecuada de la norma internacional de servicios relacionados 4400, tomando en cuenta los lineamientos para la correcta ejecución de este tipo de trabajos y que le permitan dejar constancias de que la

práctica se realizó con bases legales en forma material y explicativa, estos deberán interpretarse de acuerdo al contexto de esta norma y otras normas con las que estén relacionadas.

### 3.3 Conclusiones

El Contador público y auditor en la ejecución de un trabajo sobre procedimientos de servicios relacionados según la norma internacional de servicios relacionados 4400, debe obligatoriamente ejecutar los procedimientos con base a estándares de calidad profesional, para obtener resultados uniformes y que permitan la interpretación de la información así mismo evitar que se produzcan bajo procedimientos que no reflejen los efectos que esperan los contratantes.

El informe del contador público y auditor sobre un trabajo con procedimientos convenidos según la NISR 4400 necesita describir el propósito y los procedimientos convenidos del trabajo con suficiente detalle y claridad necesaria, para permitir al lector comprender la naturaleza y el grado del trabajo desempeñado, y realizar con un mayor entendimiento la toma de decisiones que necesite la entidad que solicita el apoyo del profesional y con ello salvaguardar su informe proporcionando información eficiente y eficaz.

La opinión en este tipo de auditorías no aplica, ya que solamente se proporciona un informe de resultados de hechos o hallazgos, de los resultados previamente convenidos, los usuarios del informe deberán sacar sus propias conclusiones del informe presentado y no debe ser usado para otro propósito.

La base fundamental para ejercer este tipo de compromisos es la ejecución del código de ética profesional que debe ser observado por el profesional desde la planificación del trabajo de auditoría hasta la realización del informe, demostrando con ello el control de calidad del trabajo realizado.



## Referencias

Aseguramiento” y “Servicios relacionados”. Recuperado de <https://ar.linkedin.com/in/fernando-zanet>.

Consejo de normas internacionales de ética para contadores. (2015). Código de ética profesional de la contabilidad. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/codigo-de-etica-para-profesionales-de-la-contabilidad.pdf>.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (Ed.). (2013). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*, Estado de México: IMCP.

Mantilla, S.A., (2010), *Aseguramiento: ¿Qué es eso?*, Bogotá Colombia, Samantilla.

Norma Internacional de auditoría 110. (2015). Glosario de términos contables. Recuperado de <https://docplayer.es/23634384-Nia-110-glosario-de-terminos.html>.

Norma internacional de servicios relacionados 4400. (2013). Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera. Recuperado de <http://iaaser.com/wp-content/uploads/2015/03/NISR-4400.pdf>.

Santillana, J.R., (2013), *Auditoría interna*, Estado de México, Pearson Educación.

Zanet, F. (2014). Auditoría: Nuevos modelos de informes. Recuperado de <https://ar.linkedin.com/in/fernando-zanet>.

Zanet, F. (2014). Nuevas formas de auditoría: ¿Qué significa hacer un trabajo de aseguramiento? ¿En qué consisten los servicios relacionados?. Recuperado de <https://ar.linkedin.com/in/fernando-zanet>.

Zanet, F. (2014). Nuevos servicios profesionales desarrollados por auditores: “Trabajo de

## **Anexos**

## Anexo 1

Modelo referido de carta de compromiso para realizar trabajos con procedimientos convenidos.



6ta. Avenida 6-13 Zona 1, San Marcos. 41890864-47856734 Ac\_contadoresexpertos.gmail

San Marcos, 04 de junio 2019

Señores:

Asamblea General de Accionistas

Comercializadora Suprema, S.A.

Por medio de la presente carta confirmamos nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro trabajo y la naturaleza y limitación de los servicios que proporcionaremos.

Nuestro trabajo será conducido de acuerdo con las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados aplicable a trabajos con procedimientos convenidos y así lo indicaremos en nuestro informe.

Hemos convenido en realizar los siguientes procedimientos e informarles los resultados de hechos, resultantes de nuestro trabajo:

1. Solicitar y obtener integración de la cuenta de clientes al 31 de diciembre de 2018.
2. Confirmar de forma positiva los clientes con saldos mayores a ciento cincuenta mil quetzales.
3. Por los saldos de clientes que no contesten, verificar cobros posteriores o verificar la documentación que origina el saldo.
4. Efectuar el análisis de cobrabilidad para determinar lo adecuado del saldo de la provisión para cuentas incobrables.

5. Asegurarse que los pagos recibidos de los clientes son depositados el mismo día en que se reciben, revisando los ingresos del último día de los meses de junio y diciembre 2018.

Los procedimientos que realizaremos no constituirán una auditoría ni una revisión hecha de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y por consiguiente, no se expresará ninguna opinión sobre el tipo de informe y trabajo a realizar.

Esperamos toda la cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualesquiera registros, documentación y otra información solicitada en conexión con nuestro trabajo.

Nuestros honorarios, que serán facturados conforme el trabajo progresa, se basan en el tiempo requerido por los individuos asignados al trabajo más gastos directos. Las tarifas por hora individuales varían de acuerdo con el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas.

En señal de aceptación y conformidad favor de firmar y regresar la copia anexa de esta carta para indicar que concuerda con su entendimiento de los términos del trabajo, incluyendo los procedimientos específicos en los que hemos convenido sean realizados.

**AC** Auditores & consultores **Asociados**

Acuse de Recibo a nombre de:

Comercializadora Suprema, S.A.

\_\_\_\_\_

Presidente

San Marcos, 01 de Julio 2019

## Anexo 2

Modelo referido de Informe de resultados para auditoría de servicios relacionados con procedimientos convenidos.



6ta. Avenida 6-13 Zona 1, San Marcos.



41890864-47856734



Ac\_contadoresexpertos.gmail

San Marcos, 20 de junio 2019

### INFORME DE RESULTADOS DE HECHOS

A la Asamblea General de Accionistas de:

LA COMERCIALIZADORA SUPREMA, S.A.

Hemos realizado los procedimientos convenidos con ustedes y que enumeraremos abajo con respecto a la integración de clientes de la Compañía LA COMERCIALIZADORA SUPREMA S.A. al 31 de diciembre de 2018, expuesta en cédula que se acompaña.

Nuestro compromiso se llevó a cabo de acuerdo con la Norma Internacional de Servicios Relacionados aplicable a trabajos con procedimientos convenidos.

Los procedimientos fueron realizados únicamente para ayudarles a evaluar la validez de la integración de clientes y se resumen como sigue:

#### I. PROCEDIMIENTOS CONVENIDOS

1. Solicitar y obtener integración de la cuenta de clientes al 31 de diciembre de 2018.
2. Confirmar de forma positiva los clientes con saldos mayores a ciento cincuenta mil quetzales.
3. Por los saldos de clientes que no contesten, verificar cobros posteriores o verificar la documentación que origina el saldo.

4. Efectuar el análisis de cobrabilidad para determinar lo adecuado del saldo de la provisión para cuentas incobrables.
5. Asegurarse que los pagos recibidos de los clientes son depositados el mismo día en que se reciben, revisando los ingresos del último día de los meses de junio y diciembre 2018.

## II. RESULTADOS DE HECHOS

A continuación, informamos los resultados obtenidos:

- a. Con respecto al punto 1 obtuvimos el mismo día en que se reciben la integración de la cuenta de clientes al 31 de diciembre de 2018.
- b. Con respecto al punto 2 confirmamos a los clientes con saldos mayores a Q150,000.00 siendo en total 5 clientes
- c. Con respecto al punto 3, de los 5 clientes confirmados, obtuvimos respuesta de 3 como “conforme” y únicamente de dos no obtuvimos respuesta, por lo que verificamos cobros posteriores y documentación fuente, donde verificamos que los saldos son correctos.
- d. Con respecto al punto 4, realizamos el análisis de cobrabilidad, y determinamos que el saldo de la estimación para cuentas incobrables se encuentra sobrevalorada en Q251,070.00 con relación a los saldos determinados como incobrables al 31 de diciembre 2018.
- e. Con respecto al punto 5, realizamos la prueba sobre los recibos de caja del último día de los meses de junio y diciembre 2018, y encontramos que 5 de los 15 recibos de caja examinados no fueron depositados en el mismo día, los cuales detallamos en el cuadro siguiente:

# Recibo No	Fecha	Valor	Depositado
1701	29/06/2018	Q 4,852.00	03/07/18
1702	29/06/2018	Q 185.00	04/07/18
1703	29/06/2018	Q 3,750.00	04/07/18
1704	29/06/2018	Q 1,589.00	04/07/18
1705	29/06/2018	Q 2,355.00	04/07/18

Porque los procedimientos antes citados no constituyen ni una auditoría, ni una revisión hechas de acuerdo con NISR 4400, no expresamos ninguna seguridad sobre la integración de clientes al 31 de diciembre de 2018. Si hubiéramos realizado procedimientos adicionales o hubiéramos realizado una auditoría o revisión de los estados financieros de acuerdo con

Normas Internacionales de Auditoría, otros asuntos podrían haber surgido a nuestra atención que habrían sido informados a ustedes.

Nuestro informe es únicamente para el propósito expuesto en el primer párrafo de este informe y no debe usarse para ningún otro propósito ni ser distribuido a ningunas otras partes. Este informe se refiere solamente a las cuentas y partidas especificadas anteriormente y no se extiende a ningunos estados financieros de la compañía LA COMERCIALIZADORA SUPREMA, S.A., tomados como un todo.

San Marcos, 20 de Junio de 2019.

**AC** Auditores & consultores **Asociados**