

Los informes de auditoría y la opinión del auditor de las pequeñas y medianas empresas*

Audit reports and the auditor's opinion for small and medium-sized enterprises

Carlo Pérez**
José Ramón Escalante***

Resumen

Objetivo: analizar los informes de auditoría y las opiniones de los auditores en las pequeñas y medianas empresas (PYMES) del Estado Táchira Municipio San Cristóbal.

Método: el estudio es de tipo documental – Analítico. La población objeto de estudio está conformada por cinco (5) empresas auditadas en años diferentes. Se analizan los informes anuales de auditoría, las características reflejadas en la presentación y elaboración del informe y, la opinión dictaminada.

Resultados: la totalidad de los informes de Auditoría están elaborados de acuerdo a las Norma Internacional de Auditoría y que las opiniones no presentan ningún tipo de objeción respecto a la presentación y contenido de los Estados Financieros.

Conclusiones: puesto que en ningún caso se presenta una abstención u otro tipo de opinión, se puede evidenciar que las empresas están elaborando sus Estados Financieros de acuerdo con la normativa contable.

Aportaciones empíricas: este estudio revela información sobre la opinión del auditor sobre los estados financieros de las pequeñas y medianas empresas.

Palabras Clave: Informes de Auditoría, Opinión del Auditor, Pequeñas y Medianas empresas

* Artículo inédito. Artículo de investigación e innovación. Artículo de investigación. Proyecto vinculado al Programa de Contaduría Pública de la Universidad de Los Andes Núcleo Universitario “Dr. Pedro Rincón Gutiérrez” - Táchira.

** Licenciado en Contaduría Pública por la Universidad de los Andes - Venezuela. Profesor Instructor de la Universidad de los Andes-Venezuela. Email: perezcarlo2689@gmail.com

*** Licenciado en Contaduría Pública por la Universidad de los Andes - Venezuela. Email: compacarlo@hotmail.com

Abstract

Objective: to analyze audit reports and auditors' opinions in small and medium-sized enterprises (SMEs) in the State of Táchira, Municipality of San Cristóbal.

Method: the study is of the documentary-analytical type. The study population is made up of five (5) companies audited in different years. The annual audit reports, the characteristics reflected in the presentation and preparation of the report and the opinion issued are analyzed.

Results: all the audit reports are prepared in accordance with the International Auditing Standards and the opinions do not present any type of objection with respect to the presentation and content of the Financial Statements.

Conclusions: since in no case an abstention or other type of opinion is presented, it can be evidenced that the companies are preparing their Financial Statements in accordance with the accounting standards.

Empirical contributions: this study reveals information on the auditor's opinion on the financial statements of small and medium-sized companies.

Key words: Audit Reports, Auditor's Opinion, Small and Medium-Sized Enterprises.

Introducción

En la actualidad la auditoría se ha convertido en una actividad muy importante porque con ella se verifica lo que contienen los estados financieros de las empresas, siendo una herramienta de control y supervisión, permitiendo descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización. Podemos decir entonces que la auditoría se basa en aquellos exámenes que se le aplican a las demostraciones y registros administrativos de una entidad, comprobando con exactitud la autenticidad de las demostraciones que se encuentran plasmadas en cada uno de los registros.

En general, la auditoría tiene como objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos administrativo y contables presentados por la dirección, así como sugerir las mejoras administrativas y contables que sean necesarias, estas mejoras las plasma el contador público independiente en la elaboración de los informes de auditoría. Los informes de auditoría son modelos que presentan una estructura de elaboración estándar, esta estructura es establecida por las Normas Internacionales de Auditoría, donde se expresa como debe prepararse el informe y los distintos tipos de opiniones que se pueden dictaminar.

A partir de estas opiniones, los informes de auditoría pueden ser favorables o desfavorables, esto dependerá de lo presentado en los Estados Financieros, si son o no reales, confiables y razonables. En este sentido el presente trabajo trae como objetivo, analizar los informes de auditoría y la opinión del auditor de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) del municipio San Cristóbal- Estado Táchira. Al respecto se ha seleccionado una población de profesionales, Contadores Públicos Independientes que ejercen el rol de Auditores Externos, en una gama de empresa, donde se analizaran los tipos de informe emitido en estas.

La investigación se elaborada bajo un diseño documental- analítico, comprobando si se cumplen, las normas de presentación y elaboración en los informes de auditoría y si lo presentado en los Estados Financieros de la empresa es razonable y consistente. Con todo esto es importante realizar el estudio, como aporte a la Contaduría Pública.

Esquema de resolución

1. Problema de investigación

¿Cumplen los informes de auditoría con la estructura exigida?

¿Qué opiniones se han emitido en los informes de auditoría de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) del Estado Táchira Municipio San Cristóbal?

2. Metodología

De acuerdo al objetivo de estudio esta investigación es de tipo documental y analítica, por cuanto su alcance es basado en la observación directa y en el análisis de la información obtenida por los distintos informes en muestra. La presente investigación analiza los informes y las opiniones emitidas por contadores públicos independientes de los estados financieros de las PYMES del Municipio San Cristóbal, Estado Táchira.

Al respecto, se describen ciertos rasgos de la realidad, especificando las propiedades y colocando en manifiesto el estudio del fenómeno. Según Sabino (2000) la investigación descriptiva radica en descubrir algunas características fundamentales de conjuntos homogéneos de fenómenos, utilizando criterios sistemáticos que permiten poner de manifiesto su estructura o comportamiento.

La muestra fue intencional y estuvo conformada por cinco (5) PYMES del Municipio San Cristóbal, Estado Táchira. A partir de los informes de auditorías se evaluaron las opiniones sobre los estados financieros.

3. Plan de redacción

3.1 Leyes y normas derivadas del ejercicio profesional del contador público

Es evidente que para poder medir las decisiones de la gerencia en materia contable, y expresar una opinión profesional fundada en dichas decisiones, el contador público independiente debe aplicar un criterio sano. Esta responsabilidad exige las más altas normas de competencia e integridad. Durante años, las instituciones encargadas de reunir todas las responsabilidades que enmarcan el ejercicio del contador público, son las que han desarrollado, aclarado y fortalecido, al correr del tiempo las normas que guían las actuaciones profesionales y que juzgan la ejecución del trabajo. Estas normas son los principios fundamentales de auditoría que determinan la naturaleza y amplitud de la información, que debe obtenerse por medio de los procedimientos de auditoría. El alcance de dichas normas es muy amplio y se aplica tanto a las aptitudes personales del contador público independiente, como a la calidad de su trabajo.

Ahora bien, aunque los procedimientos de auditoría han de variarse de acuerdo a las circunstancias de cada caso, las normas que deben observarse al seleccionar y aplicar dichos procedimientos son similares en todas las circunstancias. En su evaluación a los estados financieros, el auditor está obligado a proceder con el grado necesario de desconfianza, evaluar adecuadamente los controles internos de la empresa que revisa, planificar y ejecutar su trabajo para detectar la posible existencia de errores o anomalías, pero no puede garantizar su descubrimiento o localización.

El compromiso del Auditor incluye la atención y revelación, de los hechos ocurridos desde la fecha de los estados financieros auditados, hasta la fecha de la firma de su informe. El SAS N° 53, del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el auditor debe establecer el grado de riesgo de que la existencia de errores e irregularidades pueden dar lugar a que los estados financieros contengan una inexactitud significativa. En tal sentido, el auditor al realizar su examen de auditoría debe hacer una programación que le facilite seguridad en descubrir errores e irregularidades que afectan significativamente los estados financieros. El auditor debe tener:

- El debido cuidado al planificar, ejecutar y evaluar los resultados de los procedimientos de auditoría, y
- Utilizar el debido grado de escepticismo profesional para conseguir una razonable seguridad de que los errores e irregularidades serán detectados.

El ejercicio profesional del Contador Público Independiente, genera compromiso y responsabilidad, esto surge como consecuencia de faltas o conductas antijurídicas, creadoras de perjuicios, responsabilidades y compromisos que puede ser de diversas índoles, tales como: civiles, penales, administrativas y disciplinarias. Las normas de auditoría generalmente aceptadas exigen que el contador público independiente sea experto en contabilidad y

auditoría. Él debe poseer el adiestramiento y la experiencia necesarios, para realizar de manera profesional cualquier trabajo encomendado.

Lo que avala que una persona ha alcanzado el grado de capacidad necesario para ser auditor, es el derecho de llamarse contador público autorizado. Y este derecho lo otorga la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, quien le concede a la persona, que pueda demostrar que posee cualidades de carácter educativo y de experiencia, al llamarse contador público independiente. La independencia, es la base de la profesión del contador público independiente, él no puede conformarse con poseer una vasta aptitud técnica; debe también mantener las más elevadas normas de honestidad y objetividad en sus juicios. La independencia constituye una de sus cualidades personales más importantes.

La independencia es una actitud mental, las normas pueden cambiar o llegar a ser más drásticas, pero su calidad misma permanece inalterable. Las normas de la conducta no pueden por sí mismas ser garantía de independencia pueden, sin embargo, proporcionar al contador público independiente reglas objetivas que lo guíen en todas sus actividades profesionales. Las normas que regulan la actuación personal del contador público independiente, exigen que este ejecute su trabajo cuidadosamente como compete a un profesional. Esto significa no solo el utilizar los procedimientos adecuados a las circunstancias adecuadas, sino también la debida aplicación y coordinación de los procedimientos empleados. Ese cuidado debe observarlo al llevar a cabo su trabajo y al rendir su informe sobre lo que encontró.

En este sentido, la responsabilidad civil es la derivada: del incumplimiento de obligaciones, violaciones de responsabilidades, infracciones de textos legales o de conductas ilícitas. Lo fundamental en la responsabilidad civil es la compensación de daños producidos, ya que esta no solo surge cuando propiamente se ha ejecutado un daño, también se manifiesta en casos en los que el perjuicio es causado por persona que está bajo el control o dependencia del sujeto responsable.

La responsabilidad civil se divide en dos tipos:

- Responsabilidad Contractual: es aquella que se deriva del incumplimiento de una obligación que tuvo su fuente en un contrato. Es decir, cuando uno de los contratantes incumple la presentación debida a la otra, y como consecuencia de ellos resulta un daño, este debe repararse. El fundamento legal lo encontramos en el Art. 1167 del Código Civil.
- Responsabilidad Extracontractual: es aquella que se produce cuando el daño se deriva de un delito civil, es decir, el agente produce el daño mediante la realización de una conducta no prevista en un vínculo contractual.

Dentro de las responsabilidades se distinguen: la Responsabilidad Civil Extracontractual Legal, la cual está representada por la obligación de indemnizar el daño que se deriva del

incumplimiento de una obligación prevista en la ley, tal es el caso de la gestión de negocios prevista en el Art. 1173 del Código Civil. Y por su parte, la Responsabilidad Delictual se da cuando el daño proviene del hecho ilícito, del llamado delito civil, previsto en el Art. 1185 del Código Civil. Por lo tanto, se puede desglosar que, la responsabilidad contractual, es la que presume un compromiso concreto, preexistente, creado por el convenio de las partes, y que trae como consecuencia la violación por una de ellas, existiendo la oportunidad y la necesidad de reparar el daño causado; por responsabilidad extracontractual, se resume en que esta es independiente de una obligación preexistente y consiste, en la violación no de una obligación concreta, sino, de un deber genérico de no dañar. Mendoza (1986) afirma que la responsabilidad civil del Contador puede originarse:

- Por falta a la obligación de guardar secreto profesional.
- Por no emitir los dictámenes a que estaba obligado por el convenio en los plazos previstos.
- Por haber presentado un informe falso que induzca un error a su contratante y frente a los terceros. La responsabilidad sería frente al propio contratante y frente a los terceros, salvo una combinación dolosa entre el contador y el contratante donde existiría la responsabilidad únicamente para el tercero.

Se hace necesario señalar, que las responsabilidades civiles del contador público independiente, son las que se derivan de la violación de la Ley del Ejercicio de Contaduría Pública (1973), mencionadas en su artículo 11 y que hacen referencia a su ética y a sus aspectos morales como persona y profesional. Por lo tanto, es importante mencionar que de acuerdo al Código Civil, quien no ejecuta sus obligaciones por culpa leve, culpa inexcusable o por dolo queda sujeto a la reparación de daños y perjuicios:

- Culpa Leve: es quien omite aquella actuación ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponde a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.
- Culpa Inexcusable: es quien por negligencia grave no ejecuta la obligación de cualquier falta grave de una persona que produce un mal o daño.
- Dolo: proceder con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación.

En las actuaciones del contador público independiente no solamente recaen responsabilidades civiles sino también responsabilidades de índole administrativo, al realizarse auditoría a entes públicos, donde se estudie el patrimonio del Estado; acarreando otro tipo de responsabilidades. La Responsabilidad Administrativa, abarca cualquier violación de los deberes generales que cualquier persona tiene frente a la administración pública; que a su vez determinada esta responsabilidad, por lo general se derivan otras responsabilidades en el ámbito civil, penal o

disciplinario para el infractor de la ley o de una disposición de carácter reglamentario o normativo emitido por un órgano de la administración pública.

Como se expresa en lo antes mencionado, el contador público independiente, pudiera estar incurso en un ilícito administrativo, cuando de su actuación se determine que directa o indirectamente es responsable o corresponsable de un daño causado al patrimonio público en cualquiera de sus ramas (nacional, estatal, municipal, o de entes públicos o de empresas en la que el Estado Venezolano tenga participación). Por tanto hoy en día, es muy frecuente observar la participación del contador público independiente, en la elaboración y presentación de los estados financieros auditados de entes particulares, quienes contratan directamente o por vías de licitación con el sector público; en consecuencia dicha información afecta el patrimonio de la nación y por ende el Contador Público es corresponsable de ilícito, al ser contratante particular, pudiendo además estar incurso en delitos de carácter penal e ilícito de carácter civil.

Para cumplir con las normas generalmente aceptadas relativas a la ejecución de su trabajo, el contador público independiente está obligado a planificar su labor del modo más adecuado y, si emplea ayudantes, a supervisarlos debidamente. Una planificación adecuada es un requisito previo, esencial para un buen trabajo de auditoría. Es especialmente importante respecto de la auditoría de inventarios e imprescindible para el logro de una coordinación satisfactoria de los procedimientos de auditoría. Las normas que regulan la ejecución del trabajo del contador público independiente también le exigen que estudie apropiadamente el funcionamiento del control interno y evalúe su efectividad, sometiéndolo a pruebas que determinen tanto su contenido como su forma.

Por lo tanto, se indica que la responsabilidad penal, es la consecuencia principal de la perpetración de un delito. Es preciso destacar que la responsabilidad penal es personal e individual. El fundamento de la responsabilidad penal radica en libre albedrío o libre arbitrio, esto es, en la capacidad de conocer y de querer, o en otros términos, en la conciencia y en la libertad de los actos de la persona. En síntesis, el fundamento de la responsabilidad penal reside en la responsabilidad moral. El individuo es imputable cuando puede entender el significado del acto que realiza y opta, con plena libertad, por su ejecución.

De la percepción antes mencionada se desprende, que la Responsabilidad Penal, es aquella que esta decretada por el Código Penal y otras leyes, las cuales ejecutan penas de privación de libertad, y la prohibición para ejercer como profesional. Es por esto que lo señalado por Mendoza, O. (1986), ponente en el Congreso Nacional sobre Responsabilidad Profesional del Contador Público, indica que la pena es el sufrimiento consistente en la privación o restricción de bienes jurídicos impuesta, mediante el debido proceso; a quien resulte culpable de haber perpetrado un delito.

La penalidad es la privación de, libertad, propiedad, honor, para la conservación del orden jurídico y social; la cual ha de recaer solamente sobre el condenado e impuesta como consecuencia de la ejecución de un acto previsto en la ley como delito. Desde el punto de vista, la ley penal tributaria reglamenta el delito de Defraudación Tributaria y el Delito Contable como una de las responsabilidades penales más resaltante del Contador Público. Por lo tanto se expone que como responsabilidades penales del contador público, se pueden enfocar las siguientes:

- Delitos Tributarios: es el incumplimiento por parte del contribuyente de las obligaciones legales, reglamentarias o administrativas, relativas a los tributos establecidos en el sistema y que acarrear sanciones para quien resulte responsable por dicho incumplimiento.
- Delito Contable: la ley penal tributaria regula el delito contable cuando se produce en el momento anterior a la determinación del tributo y en consecuencia supone una alteración voluntaria en la determinación de los tributos, dificultando la labor de fiscalización de la administración tributaria, que considera delito contable a los siguientes supuestos: Incumpla totalmente dicha obligación, no hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en tales libros, realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, y datos falsos en los mencionados libros y/o registros contables y los documentos relacionados con la tributación.

Las infracciones tributarias señalan la existencia que deben reflejar los soportes al momento de efectuar un acto mercantil y el delito contable es un ejemplo libre de defraudación tributaria y se castiga por el solo hecho de la conducta criminalizada, siempre y cuando el agente haya actuado con dolo (conciencia y voluntad), aun cuando no haya tenido como resultado el dejar de pagar los tributos. Es conveniente resaltar, que las responsabilidades que recaen sobre el contador público independiente no son solo de índole, civil, administrativo y penal sino también existen responsabilidades de ética profesional que juzgan la actuación del contador.

El estudio de la Contaduría Pública como carrera íntegra para cualquier persona, debe permitir desarrollar habilidades y actitudes para el hacer, también debe brindar un enriquecimiento moral, lo que implica un estímulo al desarrollo de conductas éticas, un fortalecimiento de la transparencia y el fomento del espíritu emprendedor. En otras palabras, aunado al desarrollo de todas las habilidades técnicas de un Contador Público, también es necesario solidificar los valores de la ética profesional, ya que esto le permitirá llevar a cabo un adecuado desenvolvimiento en la ejecución del trabajo. Por tal motivo, el Contador Público debe basar fundamentalmente sus actos en los siguientes valores de ética profesional: integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confiabilidad, observancia de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración y respeto entre los colegas y conducta ética.

En Venezuela, al igual que en muchos países, la actuación profesional del contador público está normada por asociaciones gremiales, en nuestro caso por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad y las Declaraciones de Normas de Auditoría, entre otros pronunciamientos que emiten. Estas declaraciones se inician en 1974, luego de que, el 27 de septiembre de 1973, se reconoce, mediante Ley de la República, como ejercicio profesional a la Contaduría Pública. Las primeras Declaraciones de las Normas de Auditoría (DNA), se hacen a través de publicaciones técnicas (PT).

Es así como la Publicación Técnica 4, hoy DNA 0, indica la necesidad de mantener guías de acción en el trabajo de auditor, y distingue tres variables: las relativas a la personalidad, las relativas al trabajo y las relativas al informe. En el primer grupo, sobre la personalidad del auditor, se encuentra la exigencia de la capacidad técnica, independencia mental, cuidado y diligencia. En el segundo y tercer grupo se expresa el cómo debe hacerse el trabajo y el resultado del mismo. Según Viloria (2004) refiere que la auditoría se inicia con la planificación, la cual se basa en el estudio general de la organización, que permite diseñar el tipo y cantidad de procedimientos que se utilizarán. Luego, se estipula la necesidad de obtener evidencias suficientes y competentes, que respalden la opinión del auditor, el estudio y la evaluación del control interno, haciendo énfasis en lo contable, y se expresa la necesidad de que todas las fases deben ser apropiadamente supervisadas por el auditor responsable. Al finalizar el trabajo, se emite un informe sobre la razonabilidad de los saldos mostrados en los estados financieros, conocido como dictamen del auditor.

A manera de conclusión la auditoría es una actividad tan antigua como la misma contabilidad. Su evolución ha estado marcada por las necesidades de información coherente y útil de los usuarios de los estados financieros. Es así como, desde la detección de fraudes como objetivo de la auditoría en épocas pasadas, hasta el análisis de la situación financiera de las empresas, se han realizado distintas propuestas para lograr satisfacer a los clientes. En cuanto Roche (1983) nos señala en su concepto de auditoría lo siguiente: La auditoría puede definirse como el examen, realizado por el auditor, a los estados financieros de una organización, a través de la aplicación de una serie de procedimientos, sujetos a ciertas reglas, y la realización de ciertas pruebas, basadas en sólidos conocimientos contables, para cerciorarse de que presentan una visión fiel y clara de las transacciones resumidas en el periodo de revisión y así poder emitir una opinión imparcial.

La auditoría, en sí mismo sugiere una variedad de ideas; por un lado puede ser circunscrito hacia el chequeo de la veracidad aritmética de cifras o la existencia de activo; por otro, como la revisión y evaluación a fondo de los altos niveles operacionales. El término, auditoría interna, se aplica para dejar perfectamente claro que es una actividad llevada a cabo por la misma organización, empleando su propio personal. Por lo antes expuesto se puede decir que la auditoría es un control de controles. Es una actividad de evaluación dentro de una organización,

cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la prestación de un servicio efectivo a los más altos niveles de dirección.

Existen variadas razones para que las empresas sean auditadas, una de ellas, es que durante el transcurso de un año, cientos de negocios medianos y pequeños son vendidos. Los adquirentes de estos negocios, con frecuencia, solicitan que se realice una auditoría con el fin de establecer el precio justo de la venta y, además, para protegerse contra los pasivos no registrados. Otras de las razones para solicitar una auditoría podría ser cuando dos o más intereses están involucrados, por ejemplo la muerte de un socio, un fideicomiso, una herencia. Estos hechos reflejan que la auditoría desempeña un rol importante, de función social, al proporcionar seguridad a las personas que necesitan información sobre una organización, en este sentido de que la información suministrada este apropiadamente redactada y que representen las condiciones reales, a fin de facilitar la toma de decisiones acerca de las diversas y variadas operaciones que deba realizar una empresa, como sería, sobre las inversiones que proporcionen una mejor utilización de los recursos.

Por lo referido Roche (1983) conceptualiza que los contadores públicos son los profesionales que comprueban y fiscalizan las transacciones registradas en los libros y demás registros de una contabilidad. Se denominan contadores públicos porque ejercen públicamente su oficio, mantienen oficinas propias y sirven a varios clientes. Su labor es independiente, a diferencia del empleado, que ejecuta sus actividades a cambio de un sueldo determinado. El hecho que no dependerá de ningún cliente para vivir, les confiere independencia de criterio al desempeñar su trabajo y percibe como remuneración del mismo un honorario. El desarrollo de sus funciones se denomina auditoría externa.

La opinión de un contador público independiente, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, carece de valor alguno a menos que el contador público sea verdaderamente independiente. Una de las características más importantes de este profesional es, sin duda, la imparcialidad. No es suficiente que él sea independiente, deberá además, conducirse de tal forma que el público confíe plenamente, para no crear dudas acerca de su imparcialidad. Para ello se ha creado un conjunto de reglas éticas y normas profesionales, para orientar a los auditores como solución a los conflictos que inevitablemente surgen.

Es factible que se presenten ciertas dificultades de mantener la independencia de criterio, por parte del auditor, sobre todo por el hecho de que la compañía a que audita es la que lo ha seleccionado y además le va a pagar su honorario. Estas circunstancias pueden incidir en que el auditor trate de inclinarse hacia los objetivos y tendencias de la administración y a identificarse como directiva de la entidad. El principal problema radica en que podría suceder que los intereses de la administración y la directiva sean opuestos a los de los accionistas, acreedores, o trabajadores. Según Roche (1983) expresa que el Comité de Procedimientos de Auditoría, del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) describe la independencia de criterios de la

siguiente manera: la independencia demuestra sincero desinterés por parte del auditor en la formulación y expansión de su opinión, lo que significa un juicio objetivo y la consideración imparcial de los hechos, ello no implica la actitud de fiscal, sino una juiciosa imparcialidad que reconozca la obligación de sus parte, de presentar los hechos en forma razonable, no solo a la administración y a los dueños de la empresa, sino también a los acreedores de la empresa y a aquellos que tienen derecho a confiar en los dictámenes del auditor.

En ciertas áreas, no puede esperarse que el auditor actúe con independencia, tal como sucede el auditor ejerce actividades como la instalación de un sistema contable, elaboración de declaraciones de impuesto, implantación de un sistema de control presupuestal, en los trabajos de cierres de libros. En estos casos, el auditor deberá anteponer los intereses del cliente, puesto que no se requiere independencia hasta tanto el auditor evalúa y juzga los resultados del trabajo de sus clientes. Una de las razones principales por las cuales surgen los PCGA, está referida al entendimiento básico que debe tener un usuario sobre las cifras que presenta una empresa para ser comparadas con otras. Con el fin de cumplir con esta comparabilidad y que la misma sea completamente valida los estados financieros deben seguir ciertas reglas. Dentro de estas reglas se encuentran las Declaraciones de Principios de Contabilidad y las Publicaciones Técnicas.

Los organismos internacionales de contabilidad a los cuales pertenece el gremio de los Contadores Públicos Venezolanos han desarrollado un conjunto de normas básicas y principios de contabilidad, partiendo del reconocimiento de que el objetivo fundamental de los estados financieros es producir información financiera útil para la toma de decisiones económicas por parte de los distintos usuarios, en especial cuando existen intereses entre dichos usuarios que, en ocasiones, resultan contrarios, por lo cual es menester darle un tratamiento equitativo a tales intereses. Los principios de contabilidad de aceptación general son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la contaduría pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela reconocidos a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad.

Para la aplicación práctica de los principios de contabilidad de aceptación general, la profesión en Venezuela debe guiarse en primer lugar por los publicados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Para estos efectos se entiende por principios publicados por la Federación los por ella emitidos y reconocidos a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad como "Declaraciones de Principios de Contabilidad - DPC" o "Publicaciones Técnicas -PT". Si algún aspecto no es tratado por los principios mencionados en el párrafo anterior, en segundo lugar y de manera supletoria, los Contadores Públicos Venezolanos deberán guiarse por las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) emitidas

como definitivas por el Comité Internacional de Principios de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee - IASC*).

Ante circunstancias no previstas por los organismos mencionados, la supletoriedad se dará, en tercer lugar, con los principios de contabilidad aceptados en México, emitidos y publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) a través de sus boletines y circulares. En cuarto lugar y de acuerdo con el mismo criterio de supletoriedad, se aplicarán los pronunciamientos contables de la *Financial Accounting Standards Board – FASB* conocidos como FAS y, finalmente, por los pronunciamientos contables emitidos en países latinoamericanos con situaciones económicas similares a Venezuela. En el caso que en la secuencia supletoria indicada se planteen varias opciones de tratamiento para una misma situación, la Federación de colegios de contadores públicos de Venezuela, a través del reconocimiento previo del Comité Permanente de Principios de Contabilidad, debe pronunciarse por una de ellas mediante una Publicación Técnica - PT.

Las normas internacionales de contabilidad, han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros. Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el *International Accounting Standards Board* (anterior *International Accounting Standards Committee*). El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo. Se formó en 1973, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de profesionales contables pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, los Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda.

Desde 1983, los miembros del IASB son todas las organizaciones de profesionales contables que son, a su vez, miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas en forma obligatoria, en la auditoría de Estados Financieros, y también con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

El Consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (AIPC) para desarrollar y emitir a nombre del consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados, con el propósito de ayudar a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados de todo el mundo. Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas en forma obligatoria, en la auditoría de Estados Financieros y también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación de la información obtenida en su auditoría.

La presentación adecuada de los estados financieros depende de varios factores, entre los que se encuentra la aplicación de los PCGA, el ejercicio de un criterio adecuado en la realización de las estimaciones necesarias en aquellas áreas en donde existan incertidumbres y él suficiente desglose de aspectos significativos, además de los elementos básicos, que son la adecuación y validez de las operaciones y saldos. El propósito de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer los principios básicos y procedimientos esenciales y proporcionar lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros.

Esta norma hace una distinción entre fraude y error, describe los dos tipos de fraude que son relevantes para el auditor, es decir, los errores producto de la malversación de activos y los errores producto de una información financiera fraudulenta; describe las responsabilidades respectivas de los directivos y de la gerencia de la entidad con respecto a la prevención y detección del fraude; describe las limitaciones inherentes a una auditoría en el contexto de fraude y establece las responsabilidades del auditor en la detección de errores significativos debido a fraude. También requiere que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional, reconociendo la posibilidad de que exista un error significativo debido a fraude amerita que los miembros del equipo de compromiso discutan la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a errores significativos. Determinar las respuestas generales para abordar los riesgos de error significativo debido a fraude en los estados financieros y considera la asignación y supervisión del personal; considere las políticas contables utilizadas por la entidad e incorpore un elemento de imprecisión en la selección de la naturaleza, tiempo y extensión de los procedimientos de auditoría que se realizarán.

3.2 Resultados de investigación

Tal como puede observarse en la tabla 1, la totalidad de los informes de auditoría estudiados son de tipo Corto, donde se determina que el informe corto va dirigido a la Junta Directiva o a los accionistas de la empresa, (dependiendo de quién contrato los servicios), la presentación de los tres párrafos establecidos de acuerdo con las normas para la elaboración y presentación de los informes de auditoría.

El informe corto presenta un esquema establecido donde se refleja la estructura del mismo, el cual debe presentar tres (3) párrafos, el primero párrafo de alcance, donde se mencionan los Estados Financieros que han sido examinados, haciéndose mención a que compañía se le realizó la auditoría, el periodo auditado y la responsabilidad de la compañía en la preparación de estos estados financieros, junto con la responsabilidad del auditor emitir una opinión sobre el examen realizado. El segundo párrafo de responsabilidad, hace mención de que dicho examen se realizó de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como también, que se aplicaron las técnicas de auditoría de acuerdo a las circunstancias. El tercer párrafo, llamado comúnmente párrafo de opinión, es un enunciado resumen de los hallazgos del auditor, donde expresa su opinión sobre los resultados del examen realizado, aquí hace mención de la consistencia de los estados financieros. En el análisis realizado a los distintos tipos de informes determinaron que las empresas B, C, y D les fue emitido un informe de tipo corto para el año 2010.

Tabla 1. Análisis de los tipos de informes emitidos para cada una de las empresas en sus periodos de auditoría

Empresas	Tipos de Informes		
	INFORME CORTO	INFORME LARGO	INFORME ESPECIAL
A 2008-2009	SI	NO	NO
A 2009-2010	SI	NO	NO
B 2009	SI	NO	NO
B 2010	SI	NO	NO
C 2010	SI	NO	NO
C 2011	SI	NO	NO
D 2010	SI	NO	NO
E 2011	SI	NO	NO

Fuente: Elaboración propia.

A continuación se determina si estos informes auditados por varios periodos contables, presentan las normas de presentación y elaboración del informe de auditoría (tabla 2). De los resultados arrojados por el análisis de la empresa A, con relación a sus partes se desprende que el informe incluye todas las partes exigidas por la normativa para la presentación y elaboración del informe de auditoría, por lo cual podemos señalar que se encuentra correctamente preparada; demostrando la manifestación de los tres párrafos necesarios para emitir dicho informe.

Tabla 2. Análisis de las partes del informe para la empresa A, en sus periodos 2008-2009 y 2009-2010

PARTES DEL INFORME	AÑO 2008-2009	AÑO 2009- 2010
Párrafo de Alcance	SI	SI
Párrafo de Responsabilidad	SI	SI
Párrafo de Opinión	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla 3 se observan los resultados de la empresa B. En relación a las normas establecidas para la presentación y elaboración de informes de auditorías. Se desglosa que el informe contiene la revelación de los tres párrafos necesarios para emitir el dictamen, por lo que podemos decir que se encuentra fielmente preparado. Dichas normas de elaboración son acatadas también el periodo 2010.

Tabla 3. Análisis de las partes del informe para la empresa B, en sus periodos 2009 y 2010

PARTES DEL INFORME	AÑO 2009	AÑO 2010
Párrafo de Alcance	SI	SI
Párrafo de Responsabilidad	SI	SI
Párrafo de Opinión	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Enfocando los resultados emanados en la empresa C, se determinó que el informe de auditoría se presenta adecuadamente con las normas de presentación y elaboración del mismo, demostrando en él la revelación de los tres párrafos necesarios para emitir dicho informe. De igual manera también estas normas de presentación y elaboración son cumplidas en el periodo 2011 (tabla 4).

Tabla 4. Análisis de las partes del informe para la empresa C, en sus periodos 2010 y 2011

PARTES DEL INFORME	AÑO 2010	AÑO 2011
Párrafo de Alcance	SI	SI
Párrafo de Responsabilidad	SI	SI
Párrafo de Opinión	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Tomando en cuenta el análisis determinado en la empresa D, se evidenció que el informe de auditoría se presenta adecuadamente con las normas de presentación y elaboración del mismo, demostrando en él la revelación de los tres párrafos necesarios para emitir dicho informe; por lo que podemos decir que su informe de auditoría se encuentra correctamente presentado (tabla 5).

Tabla 5. Análisis de las partes del informe para la empresa D, en su periodo 2010

PARTES DEL INFORME	AÑO 2010
Párrafo de Alcance	SI
Párrafo de Responsabilidad	SI
Párrafo de Opinión	SI

Fuente: Elaboración propia.

De los resultados emanados de la empresa E en relación a las partes del informe de auditoría, podemos decir que el informe contiene todas las partes exigidas por la normativa, evidenciándose que dicho informe se presenta adecuadamente con las normas de presentación y elaboración del mismo, demostrando en él la revelación de los tres párrafos necesarios para emitirlo (tabla 6).

Tabla 6. Análisis de las partes del informe para la empresa e, en su periodo 2011

PARTES DEL INFORME	2011
Párrafo de Alcance	SI
Párrafo de Responsabilidad	SI
Párrafo de Opinión	SI

Fuente: Elaboración propia.

Al examinar los informes, se demuestra que la presentación y elaboración de los informes de auditoría, emitidos en distintos periodos, cumplen con las normas de presentación y elaboración de los Informes de Auditoría. Esto quiere decir que el 100,00% de los informes estudiados cumplen con las normas establecidas para la emisión y elaboración de los mismos. Por lo referido debemos analizar el contexto que presenta el párrafo de Opinión en cada una de las empresas analizadas, en el cual, él auditor expresa su opinión fundamentando su razonamiento en la información que ha obtenido (tabla 7).

El informe corto de auditoría suele llamarse también dictamen. Como ya se mencionó, este está formado por dos párrafos, respectos a la correcta presentación de los estados financieros. La opinión del auditor respecto a la razonabilidad con que están presentados los estados financieros del cliente, se expresa normalmente con el término del dictamen. Es decir, en el sentido amplio, el termino opinión se utiliza para referirse a todo el dictamen. No siempre el auditor está en posición de emitir una opinión sin excepciones, pues pueden surgir circunstancias que requieren la desviación del informe corto estándar y entre ellas se encuentran:

- El examen puede no haberse efectuado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptada generalmente aceptadas.
- Los principios de contabilidad pueden no haber sido aplicados consistentemente, en comparación con el año anterior. No puede emitirse un dictamen sin salvedad cuando han sido cambiados los métodos de depreciación, los métodos de valuación de inventarios o se han adoptados otros cambios significativos en la aplicación de los principios de contabilidad.
- Existe incertidumbre extraordinaria sobre acontecimientos futuros, cuyos efectos no pueden ser razonablemente estimados o resueltos satisfactoriamente.

Según las circunstancias, el auditor puede emitir un informe con alguna de las siguientes alternativas: abstención de opinión, dar opinión con salvedades, dar una opinión adversa y dar un dictamen sin salvedad.

Tabla 7. Resumen de los resultados arrojados del análisis de las partes del informe de auditoría para la empresa A, B, C, D, E; en cada uno de sus periodos

Partes del Informe	EMPRESA A		EMPRESA B		EMPRESA C		EMPRESA D	EMPRESA E
	2008-2009	2009-2010	2009	2010	2010	2011	2010	2011
Párrafo de Alcance	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Párrafo de Responsabilidad	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Párrafo de Opinión	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

De las evidencias obtenidas de la empresa A en sus periodos contables 2008-2009 y 2009-2010, el informe refleja que el examen de auditoría no tiene objeciones respecto a la consistencia en la aplicación de los principios contables en relación con el año anterior, por lo tanto, el informe de auditoría es favorable (tabla 8).

Tabla 8. Análisis de los tipos de opinión presentados en el informe de la empresa A, en sus periodos 2009-2010

TIPOS DE OPINIÓN	AÑO 2008-2009	AÑO 2009-2010
Abstención de opinión	NO	NO
Opinión adversa	NO	NO
Opinión con salvedad	NO	NO
Opinión sin salvedad	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Según el análisis arrojado sobre la opinión del auditor en su informe de auditoría para la empresa B en sus periodos 2009-2010 se puede decir que la opinión es sin salvedad, esto significa que los estados financieros auditados revelan, que la información fue preparada de forma correcta cumpliendo con los principios de auditoría generalmente aceptados en Venezuela. Presentando un dictamen de auditoría sin objeciones respecto a la presentación y contenido de los estados financieros (tabla 9).

Tabla 9. Análisis de los tipos de opinión presentados en el informe de la empresa B, en sus periodos 2009-2010

TIPOS DE OPINIÓN	AÑO 2009	AÑO 2010
Abstención de opinión	NO	NO
Opinión adversa	NO	NO
Opinión con salvedad	NO	NO
Opinión sin salvedad	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Enfocando los resultados emanados del cuadro anterior en la empresa C, para el año 2010 se determinó que el informe de auditoría presenta una opinión sin salvedad, una opinión que no tiene objeciones alguna y que la presentación y contenido de los Estados Financieros presentan la consistencia necesaria para estar de acuerdo a los principios contables. De la misma manera también estas normas de presentación y contenido son cumplidas en el periodo 2011 (tabla 10).

Tabla 10. Análisis de los tipos de opinión presentados en el informe de la empresa C, en sus periodos 2010-2011

TIPOS DE OPINIÓN	AÑO 2010	AÑO 2011
Abstención de opinión	NO	NO
Opinión adversa	NO	NO
Opinión con salvedad	NO	NO
Opinión sin salvedad	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

En relación con los resultados reflejados por la empresa D obtenidos mediante el estudio del informe de auditoría, para el periodo 2010, se sintetizo que el informe que se presenta en este ciclo expresa una opinión sin salvedad, es decir, sin ningún tipo de objeción, y resalta que los estados financieros de esta empresa están en perfectas condiciones de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados (tabla 11).

Tabla 11. Análisis de los tipos de opinión presentados en el informe de la empresa D, en su periodo 2010

TIPO DE OPINIÓN	AÑO 2010	AÑO 2011
Abstención de opinión	NO	NO
Opinión adversa	NO	NO
Opinión con salvedad	NO	NO
Opinión sin salvedad	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Atendiendo a los resultados obtenidos por la empresa E en su periodo de auditoría 2011, podemos afirmar que en dicho informe se emitió una opinión sin salvedad donde se determina que los Estados financieros auditados no tienen objeciones respecto a su presentación y contenido, contemplando en su consistencia la aplicación de los principios contables. En tanto a la opinión expresada en cada informe de auditoría de las distintas empresas podemos comprobar y determinar el tipo de opinión que se expresa en ellos, mediante la interpretación del siguiente cuadro (tabla 12).

Tabla 12. Análisis del tipo de opinión presentada en el informe de la empresa E, en su periodo 2011

TIPOS DE OPINIÓN	AÑO 2010	AÑO 2011
Abstención de opinión	NO	NO
Opinión adversa	NO	NO
Opinión con salvedad	NO	NO
Opinión sin salvedad	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Partiendo de los resultados anteriores, se determinó que todos los informes de auditoría presentan una opinión sin salvedad, para cualquier periodo de auditoría, esto quiere decir que el resultado del examen a los Estados Financieros de las empresas A, B, C, D y E, no tiene ni presentan, objeción alguna respecto a la presentación y elaboración de los mismos, y que por consiguiente reflejan la fiel consistencia en la aplicación de los principios contables, por lo tanto estos Estados Financieros, se presentan libres de errores y con una gran credibilidad y confiabilidad en los mismos (tabla 13).

Tabla 13. Resumen de los resultados arrojados en el análisis de los tipos de opinión presentados en el informe de las empresas, A, B, C, D, E, en sus distintos periodos

TIPO DE OPINIÓN	EMPRESA A		EMPRESA B			EMPRESA C	EMPRESA D	EMPRESA E
	2008-2009	2009-2010	2009	2010	2010	2011	2010	2011
	Abstención de Opinión	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Opinión Adversa	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Opinión con Salvedad	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO
Opinión sin Salvedad	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI

A partir de los resultados se puede afirmar que en el Municipio San Cristóbal se están aplicando las normas exigidas para la presentación y elaboración del informe de Auditoría, siendo estas acatadas por los Contadores Públicos Independientes, quienes a su vez, están emitiendo opiniones que fundamentan la excelente preparación de los Estados Financieros de cada empresa, por lo tanto se comprueba que si se está cumpliendo a cabalidad la normativa exigida para la realización de Auditoría.

Conclusiones

En relación a la preparación de los informes del auditor y sus partes, se encontró que las empresas estudiadas, han emitido los informes de acuerdo a las normas de preparación y elaboración; indicando que los estados financieros se presentaron de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general, mostrando que tales principios han sido aplicados uniformemente en los diversos periodos auditados, considerándose que las informaciones contenidas en los estados financieros deben tomarse como las adecuadas, revistiendo de gran importancia la preparación de los mismos, esto evidencia que por lo tanto si se ha conseguido los objetivos planteados.

Estos resultados se adecuan a la normativa Venezolana e Internacional en cuanto a la preparación del informe puesto que se evidencia que se están preparando las cuentas anuales en un todo, de acuerdo, a los principios de contabilidad generalmente aceptadas, por ejemplo, las Normas relativas a la capacidad y personalidad profesional del auditor, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Internacionales de Auditoría, las normas emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela.

En cuanto a la opinión expresada en cada uno de los dictámenes, se pudo comprobar que se presentan sin salvedad, esto quiere decir que los estados financieros y la información allí presentada, se encuentra llena de certeza y realidad, puesto que se evidencio mediante la realización del examen de auditoría. Se puede señalar que en la actualidad en el Municipio San Cristóbal, se está iniciando la aplicabilidad de dichas normas, cumpliéndose las mismas con un adecuado desempeño ético y de responsabilidad social frente a la comunidad y su entorno de actuación.

Referencias

Adames, K., & Gómez, N. (2010). La responsabilidad del Contador Público en elaboración del informe de auditoría en la Unidad de Auditoría Interna de la Contraloría Municipal de Valencia. Trabajo de maestría. Venezuela: Universidad de Carabobo.

Aguilera, O., Carvallo, G., & Lamas, J. (2007). Aplicación de la Norma Internación de Auditoria (NIA 240) en la firma de Contadores Públicos Independientes del Estado Carabobo. Trabajo de pregrado. Venezuela: Universidad de Carabobo, Bárbula.

Alvin, A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley. (2007). Auditoria un enfoque integral. Caracas. Venezuela.

Arruda, C. L., Menchini, F., Pelucio Grecco, M., & Silva, F. L. (2020). Nivel de congruencia entre los principales asuntos de auditoría y los factores de riesgo informados por las instituciones financieras. Revista Gestión y Desarrollo Libre, 5(10), Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/375/458>

Cárdenas, A. W. (2006). La Gestión Financiera de Caja de Ahorro y el uso de sus Estados Financieros Auditados para la toma de decisiones en Inversiones Financieras (Resumen en línea). Trabajo de pregrado. Venezuela: Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.

Colombo, S. D. (2003). Metodología de la Investigación. Caracas. Venezuela.

Corporación Edi-Ábaco. (2002). El dictamen del auditor sobre los estados financieros, Actualización de trabajo. NIA: Sección 700A: El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros. Obtenido de <http://www.ccpsucre.org.ve/LeyesReglamentos/leyes/NormativaInternacional/5NIC-NIIFInterpretaciones/NIATraduccion/sec700Adictamendelauditorsobrelosestadosfinancieros.pdf/>

Custode, C., Jiménez, R., & Lastra, K. (2002). El proceso de Auditoria basado en los nuevos enfoques para el mejoramiento del control de las operaciones y manejo del riesgo. Trabajo de pregrado. Venezuela: Universidad de Carabobo. Obtenido de <http://produccion-uc.bc.uc.edu.ve/documentos/resumen/64000BB7.pdf>

Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano. (1974). Obtenido de www.google.com

Código Civil de Venezuela. (1982, Julio 26). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 2990. Julio 26, 1982

Contreras Gómez, L. A. (2020). Morosidad de la cartera de crédito al consumo y su incidencia en la rentabilidad y liquidez del Banco Mercantil, Banco Universal. Revista Gestión y Desarrollo Libre, 5(9). Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/454/428>

Eslava Zapata, R. (2020). Responsabilidad social universitaria: perspectivas en las instituciones de educación superior. En Una Educación Universitaria de Calidad (Tomo II) (págs. 25-32). Venezuela: Publicaciones Vicerrectorado Académico. Universidad de los Andes – Venezuela. Obtenido de <http://bdigital2.ula.ve:8080/xmlui/handle/654321/5154;jsessionid=B6234F5DEBDC759A3E1164CC4175E7DD>

Eslava Zapata, R., Chacón Guerrero, E. J., & Gonzalez Júnior, H. A. (2019). Gestión del Presupuesto Público: alcance y limitaciones. Visión Internacional (Cúcuta), 2(1), 8-14. <https://doi.org/10.22463/27111121.2603>.

Eslava Zapata, R., & Chacón Guerrero, E. (2018). Presupuesto Participativo: un análisis en el contexto latinoamericano. Revista Gestión y Desarrollo Libre, 3(6). <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/401>.

Eslava Zapata, R., Chacón Guerrero, E., & Gonzalez Júnior, H. A. (2017). Los indicadores financieros y la banca universal en Venezuela. Revista Gestión y Desarrollo Libre, 2(3), (58-

76). Obtenido de https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/gestion_libre/article/view/3222.

Federación de colegios de contadores públicos de la República Bolivariana de Venezuela. (2011). Obtenido de www.google.com

Gonzalez Júnior H. A. (2018). Clima Organizacional: estudio empírico en un restaurante de Viçosa, Minas Gerais, Brasil. Revista Gestión y Desarrollo Libre, 3(6). Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/399/377>

Hernández, K., Hidalgo, L., y Valera, V. (2005). La auditoría de calidad como medio para lograr la mejora en el proceso productivo en la empresa ovomar C. A. Trabajo de pregrado. Venezuela: Universidad de Carabobo.

Herrera Martheyn, O. H., & Valero Valencia, J. A. (2019). Análisis del sector minero energético en Norte de Santander, mediante la metodología Shift-Share para el periodo 2005-2014. Revista Gestión y Desarrollo Libre, 4(7). Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/411/384>

Holmes, W. A. (1975). Auditoria Principios y Procedimientos. Caracas. Instituto Americano de Contadores públicos. (N° 53).

Instituto Americano de Contadores Públicos (SAS 53). Obtenido de [Www.google.com](http://www.google.com)

Jordan, R., Belisario, D. y Jaime, A. (2002). Actitudes y responsabilidades del contador público independiente ante el proceso de legitimación de capitales en Venezuela. Trabajo de pregrado. Venezuela: Universidad de Carabobo.

Ley del Ejercicio de Contaduría Pública. (1973, Diciembre 5).Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 30273. Diciembre 5, 1973.

Mantilla, S. A. (2008). Normas Internacionales Información Financiera. IFRS (NIIF). Venezuela.

Mantilla, S. A. (2008). Auditoría financiera de PYMES: guía para usar los estándares internacionales de auditoría en las PYMES. International Federation Of Accountants- IFAC. Venezuela

Mendoza, O. (1986). Congreso nacional sobre la responsabilidad profesional del contador público (resumen en línea). Trabajo de pregrado. Venezuela: Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado.

Mogrovejo, J. M., Herrera Martínez, S. V., & Maldonado, L. G. (2019). Estrategias para impulsar el agroturismo rural en Municipio de Gramalote Norte de Santander. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 4(7). Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/416/389>

Mora Hernández, L. P. (2016). Información para inversionistas. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 1(1), 33-49.

Normas Internacionales de Auditoría, primera reimpression de la sexta edición (2004). Sección 700A: El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros.

Paz, C., & Pita C. (2003). Análisis de la generación de valor planteada por el nuevo enfoque de auditoría interna y su efecto en las funciones desempeñadas por los contadores públicos independientes localizados en el municipio Girardot del estado Aragua. Trabajo de maestría. Venezuela: Universidad de Carabobo.

Pinillos Villamizar, J. A. (2017). Origen y evolución del gravamen a los movimientos financieros. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(3), 138-148.

Raynaud, N. C. & Mogrovejo Andrade, J. M., (2018). El desarrollo y financiación de la infraestructura en Colombia. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 3(5). Obtenido de <http://www.unilibrecucuta.edu.co/ojs/index.php/gestionyd/article/view/385/367>

Reglamento de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública. (1973, Diciembre 5).

Sabino, A. (2000). Metodología de la Investigación. Venezuela.

Yoaliz, CH., & Juarez, V.(2005). Compendio analítico de normas legales y ética que regulan la actuación del contador público, en funciones de auditor en Venezuela. Trabajo de pregrado. Venezuela: Universidad Centrooccidental Lisandro Alvarado.

Walter B. Meigs, E. John Larsen, & Robert F. Meigs. (1983). Principios de Auditoria. Caracas. Venezuela.