

# La problemática en la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento en Venezuela

Área de Investigación: Formación profesional en contaduría, administración e informática

**Rosa Aura Casal**

Universidad de Los Andes  
Venezuela  
[rosauracasal@gmail.com](mailto:rosauracasal@gmail.com)

**Aura Elena Peña**

Universidad de Los Andes  
Venezuela  
[auraelen@ula.ve](mailto:auraelen@ula.ve)

**Norka Viloria**

Universidad de Los Andes  
Venezuela  
[nviloria@ula.ve](mailto:nviloria@ula.ve)



Octubre 5, 6 y 7 de 2011  
Ciudad Universitaria  
México, D.F.

# XVI CONGRESO INTERNACIONAL DE CONTADURÍA ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Clayton E. B. Marinho / P. Valério / Ilustração / M. L. Lopes / O. Chaves

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

[informacongreso@fca.unam.mx](mailto:informacongreso@fca.unam.mx)

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax

52 (55) 5616.03.08



**ANFECA**  
Asociación Nacional de Facultades y  
Escuelas de Contaduría y Administración

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

# La problemática en la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento en Venezuela

## Resumen

La adopción de estándares internacionales, tanto para la información financiera como para la actividad auditora, requiere de un proceso planificado de adopción y, esta tarea no debe ser exclusivamente de los organismos profesionales, por el contrario se requiere del compromiso del Estado, del conocimiento y aceptación de los usuarios de la información y, por supuesto de una sólida formación de los profesionales de la contaduría pública y, de los estudiantes que aún están en proceso de formación. Es importante entonces, analizar la problemática de la adopción de la normativa internacional para los trabajos de auditoría y atestiguamiento a través del seguimiento de los planes de adopción y los esfuerzos de formación de la universidad con sus estudiantes y con el gremio para los egresados. La investigación es analítica y se circunscribe al caso venezolano. Estos procesos de cambio se enfrentan a obstáculos relacionados con la propia idiosincrasia del gremio profesional y, a su entorno legal, a los generados por la aplicación del propio plan de adopción y, a los relacionados con la interpretación de las normas. Por su parte, las universidades han incorporado a sus planes de estudio la normativa internacional conjuntamente con la nacional debido a que estas últimas no han sido derogadas.

**Palabras clave:** Auditoría, Estándares, Formación, Obstáculos



Octubre 5, 6 y 7 de 2011  
Ciudad Universitaria  
México, D.F.

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

[informacongreso@fca.unam.mx](mailto:informacongreso@fca.unam.mx)

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08



**ANFECA**  
Asociación Nacional de Facultades y  
Escuelas de Contaduría y Administración

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

## La problemática en la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento en Venezuela

### 1. Las normas de auditoría en Venezuela

Las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (NIAAs) son un conjunto de normas que permiten armonizar los procedimientos de auditoría y atestiguamiento realizados por los contadores públicos independientes, con la finalidad de emitir una opinión. La aplicación y uso de las NIAAs impulsa una mayor comprensión y mejoramiento de la calidad del trabajo de los contadores públicos cuando emiten un juicio profesional. Las NIAAs son emitidas por un Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento, conocido por sus siglas en inglés como IAASB, que es un órgano adscrito al *International Federation of Accountants (IFAC)*. La misión de este Consejo es lograr el reconocimiento de las NIAAs por parte de los organismos reguladores de los países y, la adopción de dichas normas por parte de todos los organismos miembros de la IFAC.

Los objetivos específicos planteados por el IAASB para la elaboración de las NIAAs son los siguientes: aumentar la uniformidad de la práctica de auditoría y atestiguamiento; servir al interés público mediante la elaboración de normas de alta calidad y fortalecer la confianza en la profesión. Las NIAAs tienen como ventaja en relación con las Normas de Internacionales de Información Financiera son un único cuerpo normativo tanto para el sector privado como el público, como para grandes y pequeñas empresas e incluye al finalizar cada norma las excepciones o cambios necesarios para aplicar a otros ámbitos.

En 2004, el IAASB se propuso emprender un proyecto de revisión de todas las normas de auditoría emitidas tanto por el extinto Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) como del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB). Este proyecto de revisión se denominó “*Proyecto Clarity*” y, tenía como objetivo desarrollar normas cuya redacción fuese mucho más clara y fácil de entender, para propender a crear una base normativa homogénea en la práctica de auditoría y atestiguamiento, en el ámbito global. En 2009 el “*Proyecto Clarity*” produjo la revisión de 16 normas de auditoría en cuanto forma y requerimientos y, 20 normas para aplicar nuevas convenciones. (Herrerros, 2010). Un beneficio palpable del proyecto es que a partir de 2009 todas las normas de auditoría deben contener: Introducción; Objetivo; 3) Definiciones; 4) Requerimientos; 5) Material de aplicación y otro material explicativo. La sección de material de aplicación y otro material explicativo orienta sobre la aplicación correcta de los requerimientos.

Las normas reformuladas entraron en vigencia en diciembre 2009, para todos los períodos que se auditen a partir del 15 de diciembre de ese año. Por su parte el IAASB se comprometió a no reformular las normas (a menos que existan imprevistos) por dos años, para dar tiempo a las firmas y los usuarios a comprender las normativas aplicables a la auditoría.

Ahora bien, en el mismo período IAASB realizó un estudio sobre el grado de aplicación de las NIAAs en el ámbito global, determinando por ejemplo que:

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

[informacongreso@fca.unam.mx](mailto:informacongreso@fca.unam.mx)

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08



División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

Cuadro 1  
Proceso de Adopción de las NIAAs

País	Año de adopción y estatus
Bolivia	Desde 2006 y con apoyo del BID ejecuta el plan de adopción
Brasil	En 2009 culminó el proceso de adopción
Canadá	Aplica NIAAs para todos los cierres después del 15 de diciembre 2010
Chile	Tiene normas propias y usa por supletoriedad las NIAAs, sin embargo, no ha resuelto los problemas de sus leyes internas.
China	Desde 2005 inició un proceso de convergencia a normas internacionales. En Junio 2010 se inició el uso de NIAAs plenas
Colombia	Desde 2003 el Banco Mundial propició los procesos de adopción. Existen algunos obstáculos legales con respecto a la figura del revisor fiscal, más no está claro aún cuál es el efecto en la auditoría.
México	A partir de los cierres 2011 se aplicaran NIAAs
Venezuela	Desde 2007 trabaja en la adopción. Se espera que en julio 2011 se apliquen de forma plena las NIAAs
Estados Unidos	Parten de la premisa de que no existen diferencias sustanciales entre las Normas Americanas (SAS) y las NIAAs. Sin embargo, trabajan en una revisión para armonizar las mínimas diferencias.

Fuente: Compilación de IFAC. *Basis of ISA Adoption by Jurisdiction*. Febrero 2010. Disponible en [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

Nota: el informe contiene información de 157 países, se muestran algunos a manera de ejemplo.

Adicionalmente, las Naciones Unidas, a través de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) organismo encargado de revisar las normas contables y su efecto en el comercio, se preocupó por los procesos de adopción o de adaptación y, en su reunión de Agosto 2008, recomienda que los países deben adoptar las normas internacionales en su totalidad y, luego hacer las excepciones que sea conveniente, según la legislación nacional (UNCTAD, Agosto 2008). Esta postura se sustenta en el hecho de que es mucho más eficiente el proceso de adopción y, de que al no perderse la esencia de la norma es mucho más fácil conciliar normas nacionales e internacionales y se propicia la armonización en los informes.

Un problema que ha identificado tanto IFAC como UNCTAD, es la aplicación de la norma. Ambas instituciones declaran, la “adopción y aplicación son dos cosas distintas (...) la adopción consiste en la incorporación de las NIAAs en las normas nacionales. La aplicación es la introducción efectiva y la aplicación de la norma por parte de quienes ejercen la profesión” (UNCTAD, 2008:p. 11)

Indudablemente, la aplicación es la tarea más difícil y, a veces los organismos reguladores de la profesión los subestiman. Una aplicación eficiente requiere el acceso libre a la norma, tiempo para conocerla y asimilarla y, generar el verdadero compromiso de las firmas de auditores y profesionales para hacerlas cumplir.

Ahora bien, es el caso que en Venezuela a partir de enero 2004, el organismo regulador de la profesión contable en Venezuela, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de

Venezuela (FCCPV), decidió adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) como criterios aplicables a la preparación y presentación de información financiera en sustitución a las Declaraciones de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (DPC). El plan de adopción planificó la adopción para los ejercicios 2006 y 2007, finalmente se inició la adopción de NIIFs en dos fases: para el 2008 para grandes empresas y, para el 2011 para pequeñas y medianas empresas. En la misma fecha y bajo los mismos esquemas, la función auditora debe empezar a regirse por las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). El documento de adopción de 2004 de la FCCPV, acara en una nota marginal que “Las normas emitidas por la FCCPV<sup>1</sup> en un alto porcentaje se encuentran armonizadas con las Normas Internacionales” (p: 1)

Uno de los principales obstáculos de la adopción en Venezuela, a juicio de los investigadores, es el falso supuesto de que “un gran porcentaje de las normas de auditoría estaban armonizadas”. La FCCPV emite normas desde 1973 y, en materia de auditoría, no fue abundante ni oportuna en la presentación y actualización del conjunto normativo y, aunque dejaba la posibilidad de utilizar como normas supletoria la normativa internacional, para la información a los usuarios necesariamente había que utilizar boletines nacionales, que no estaban armonizados con las NIAs y, mucho menos con la propuesta de las normas de atestiguamiento y auditoría del proyecto claridad.

En el cuadro 1 se muestra la normativa nacional vigente a la fecha y que básicamente representa pronunciamientos o declaraciones técnicas y no principios básicos y material explicativo de actuación.

**Cuadro 2**  
**Declaraciones de Normas de Auditoría vigentes en Venezuela**

Declaración de Normas de Auditoría (DNA)	Contenido Básico
DNA 0 (1998) <sup>2011</sup>	Normas de auditoría de aceptación general
DNA 1 (1974) <sup>1a</sup>	Papeles de Trabajo
DNA 2 (1974)	Solicitud de información al abogado del cliente
DNA 3 (1974)	Manifestaciones de la gerencia
DNA 4 (1974)	El informe del control interno
DNA 5 (1974)	Efectos de la función del auditor interno En el examen del contador público independiente
DNA 6 (1974)	Planificación y supervisión
DNA 7 (1974)	Transacción entre partes relacionadas
DNA 8 (1974)	Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor
DNA 9 (1974)	Procedimientos analíticos de revisión
DNA 10 (1974)	Evidencia Comprobatoria
DNA 11 (1995)	El dictamen del contador público sobre estados financieros
DNA 12 (2002)	Control de calidad en el ejercicio profesional
DNA 13 (2003)	El examen de la información técnica prospectiva

Nota: Elaboración propia con base a las DNA aprobadas en Venezuela. 2010. Disponible en [www.FCCPV.org](http://www.FCCPV.org)

Adicionalmente, la FCCPV emite publicaciones técnicas tanto para contabilidad como para auditoría y, en 1974 se emite la Publicación Técnica 2 (PT 2) relacionada con el Objeto del Control Interno por parte del Auditor. Para 2005 y, como una forma de estandarizar otros procedimientos de revisión distintos a la auditoría se emiten los boletines denominados Servicios Especiales Prestados por el Contador Público (SEPC) que incluyen tanto instrucciones para presentar información financiera como procedimientos de revisión propiamente dichos. En el cuadro 2 se muestran las SEPC vigentes.

Cuadro 3  
Boletines de Servicios Especiales Prestados por el Contador Público (SEPC)

Boletín	Año de entrada en vigencia	Contenido
SEPC 1	1998	Norma sobre preparación de estados financieros
SEPC 2	1998	Norma sobre revisión limitada de estados financieros
SEPC 3	1989	Compatibilidad de ejercicio simultáneo de la función de comisario y auditor externo
SEPC 4	1999	Norma para la aplicación de procedimientos previamente convenidos sobre determinada información financiera
SEPC 5	2000	Norma sobre revisión de ingresos personas naturales.
SEPC 6		No se emitió
SEPC 7	2010	Servicios prestados por el contador público en el ámbito tributario
SEPC 8 D.F.	2010	Procedimiento para revisión de actas de entrega de los funcionarios públicos

Nota: Elaboración propia con base a las SEPC aprobadas en Venezuela. 2011. Disponible en [www.fccpv.org](http://www.fccpv.org)

Otro argumento en contra del falso supuesto de que las normas nacionales estaban armonizadas, se observa al revisar algunos de los cambios del cuerpo normativo de NIAAs, con respecto a la norma nacional. Al revisar la estructura y orden jerárquico de la normativa para los trabajos de auditoría y atestiguamiento bajo ambiente IAASB se observa sin mayores dificultades como:

1. El IAASB como jerarquía de aplicación de la norma, coloca al Código de Conducta Profesional IFAC. Este Código de Conducta que es de uso obligatorio para los países miembros de IFAC y, sirve de marco regulatorio a la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (NIAA). Este Código de Conducta es una guía de principios, no es un código disciplinario, por lo que cada país debería revisar sus códigos adaptarlos en los lineamientos generales y establecer con claridad las faltas al

trabajo profesional y sus sanciones. El Código de Ética venezolano es un código disciplinario, que se aleja de los lineamientos de IFAC y, aún no ha sido adaptado.

2. Al igual que el cuerpo normativo de información financiera, las normas de auditoría incorporan un Marco de Referencia Internacional para los Trabajos de Atestiguar y Auditoría. Este marco amplia de forma considerable los asuntos, los criterios y las partes involucradas en una auditoría y, no tiene ninguna norma equivalente en Venezuela.
3. Aunque en el país se utilizaba a las NIAs de forma supletoria, las DNA vigentes contienen diferencias sustanciales de forma y de fondo. Por ejemplo la P/T 2 y DNA 4 del estudio y evaluación del control interno, se alejan sustancialmente de la NIA 315, quien establece el estudio del control interno a través de la utilización del informe COSO. Otro ejemplo palpable es la DNA 11 sobre el Dictamen del auditor y la NIA 700 o las SEPC frente a la NIA 800.

La presente investigación tiene como objetivo analizar la problemática de la adopción de la normativa internacional para los trabajos de auditoría y atestiguamiento a través del seguimiento de los planes de adopción y los esfuerzos de formación de la universidad con sus estudiantes y con el gremio para los egresados. La investigación es analítica y, se revisaron aspectos documentales relacionados con la normativa propiamente dicha y el plan de adopción para Venezuela. Así mismo, se obtuvo la opinión de los Secretarios de Estudios e Investigación de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, de profesionales de la contaduría pública y, de la cátedra de auditoría de la Universidad de Los Andes. La opinión se consultó a través de una encuesta que constó de 7 preguntas, [5 abiertas y 2 cerradas] con la finalidad de conocer el grado de conocimiento y aplicación del plan de adopción y, sus obstáculos. De acuerdo, con la generalización de los resultados, aunque los países pueden tener situaciones similares, la problemática de adopción sólo se estudio para el caso Venezuela, por lo que desde esta perspectiva puede señalarse que es un estudio casos.

México, D.F.

En cuanto a los encuestados se decidió hacer una muestra intencional. Según el Plan de adopción aprobado en 2004, son los Secretarios de Estudio e Investigación los responsables de llevar a cabo el referido plan. En Venezuela existen 24 Secretarios Regionales y uno Nacional. A todos se les hizo la encuesta por dos vías: de forma electrónica y, en persona en el Marco del Directorio Nacional Ampliado de Julio 2011. Del total de los 24 secretarios sólo contestaron 5, que representan 20% y, el secretario nacional. En cuanto a los profesionales de la contaduría pública, se realizó una encuesta a 20 profesionales, elegidos por su condición de estar trabajando en el área de la auditoría, con la finalidad de conocer su conocimiento del tema, como los actores principales en la adopción de la norma. Para conocer el trabajo en las universidades, se encuestó a los 5 miembros de la cátedra de auditoría, de la Universidad de Los Andes, sobre su trabajo en las aulas de clase, en cuanto a la adopción de las NIAAs. La Universidad de Los Andes, es la segunda más importante del país y, de alto reconocimiento en la formación de Contadores Públicos, por lo que su opinión resulta válida para la investigación.

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

[informacongreso@fca.unam.mx](mailto:informacongreso@fca.unam.mx)

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax

52 (55) 5616.03.08



División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

## 2. Una revisión al estado del arte

### 2.1 Las Normas de Atestiguamiento y Auditoría y las Declaraciones de Normas de Auditoría Venezolanas

Al revisar la estructura normativa de IAASB se compendia en lo que se ha llamado Normas internacionales de Auditoría y Atestiguamiento, en adelante NIAA y que comprende lo que se expresa en el cuadro 2.

Cuadro 4

Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (NIAA)

Norma	Ámbito de Aplicación
Normas Internacionales de Auditoría	Auditoría de información financiera histórica
Normas Internacionales de Trabajos de Revisión	Revisión de información financiera histórica
Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar	Revisión de materia distinta a la información financiera histórica
Norma Internacional de Servicios Relacionados	Trabajos de compilación, procedimientos previamente convenidos y otros servicios relacionados
Normas Internacionales de Control de Calidad	Aplicable a todos los trabajos en ambiente NIAA

Nota: Elaboración propia con base a las NIAA, IMCP (2009)

Con respecto al cuerpo de declaraciones o pronunciamientos aclaratorios bajo el concepto de guías de interpretación o ayudas prácticas, el IAASB plantea lo expresado en el cuadro 5.

Octubre 5, 6 y 7 de 2011  
Ciudad Universitaria  
México

Cuadro 5

Declaraciones internacionales emitidas por el consejo de normas internacionales de auditoría y atestiguamiento

Declaración	Ámbito de Aplicación
Declaración internacional de prácticas de auditoría	Implementar las NIAs y promover las buenas prácticas profesionales.
Declaración internacional de prácticas de trabajos de revisión	Implementar las normas de revisión y promover las buenas prácticas profesionales
Declaración internacional de prácticas de trabajos de atestiguamiento	Implementar las normas de revisión de materia distinta a la información financiera histórica
Declaración internacional de prácticas de servicios relacionados	Implementar las normas de los trabajos de compilación, procedimientos previamente convenidos y otros servicios relacionados

Nota: elaboración propia con base a la normativa IAASB (2009)

Uno de los mayores cambios con respecto a las normas anteriores de IAASB, fue proponer un Marco de Referencia Internacional para Trabajos para atestiguar (MRITA). Este Marco de



Referencia no constituye ninguna norma pero, al igual que el marco Conceptual en las Normas Internacionales de Información Financiera, es la base para todas las normas.

Una de las premisas del MRITA es el concepto de atestiguar, y lo define como una actividad donde “un contador público expresa una conclusión elaborada para acrecentar el grado de confianza de los presuntos usuarios que no sean la parte responsable sobre el resultado de la evaluación o medición de un asunto principal contra los criterios” (párrafo 7, p: 86). En nuestros marcos regulatorios estaríamos presentes frente al concepto de fe pública, descrito comúnmente en las leyes de ejercicio profesional, [por ejemplo en Venezuela el Artículo 8 de la ley de ejercicio profesional]. Es decir, se podría inferir que en las actuaciones del contador público donde se emite “fe pública” se aplican las normas para los trabajos de atestiguar.

Los trabajos para atestiguar contienen los siguientes elementos, según el MRITA (párrafo 20, p: 91):

- a. Una relación entre tres partes que implique a un contador público, una parte responsable y presuntos usuarios,
- b. Un asunto principal apropiado,
- c. Criterios adecuados,
- d. Evidencia suficiente apropiada y
- e. Un informe de atestiguar por escrito

Destaca del análisis de estos elementos, la introducción de aspectos tales como:

- a. Se resalta la existencia y responsabilidad del contador público con los “presuntos usuarios” al igual que sucede en el marco conceptual de las NIIF. Es decir, se incorpora taxativamente la existencia de un usuario de la información que puede ser afectado por las decisiones del contador público. De la relación bidireccional cliente-contador público, ahora se desprende una relación entre tres partes: cliente-contador-usuarios. El *usuario(s) o presunto(s) usuario(s)* que puede ser distinto al cliente, pero que, resultará altamente importante en el trabajo del contador y del que se derivan responsabilidades legales. Por ejemplo, los afectados de la llamada estafa Madoff, pueden demandar al auditor de las empresas Madoff por informes de auditorías no apegados a la realidad o como en efecto sucedió los organismos reguladores (SEC) como usuarios de la información introdujeron cargos contra el auditor por falta de independencia al emitir sus informes.
- b. Se incorpora el concepto de *asunto principal*. El asunto principal tiene diferentes características cualitativas o cuantitativas, objetivas y subjetivas, históricas o prospectivas, pero, debe ser identificable, medible y factible de compilar evidencias. El *asunto principal* va más allá de la revisión de un estado financiero en una auditoría o en una revisión limitada, ahora es cualquier aspecto organizacional susceptible a revisión y que derive un informe de atestiguar. Ejemplos de asunto principal se extraen del MRITA (párrafo 31, p: 94): desempeño de condiciones no financieras como indicadores de efectividad y eficiencia; capacidad instalada de producción; evaluación del sistema de control interno o del sistema de información; conducta corporativa, entre otros.

Octubre 5, 6  
Ciudad Universitaria  
México

<http://congreso.informacongreso@fca.unam.mx>

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

WANFECA  
Asociación Nacional de Facultades y  
Escuelas de Contaduría y Administración

- c. Se amplían *los criterios* de revisión como consecuencia de la ampliación del *asunto principal*. Los criterios son las referencias necesarias para evaluar el asunto principal, pero dado que, el asunto principal no sólo serán estados financieros cuyo criterio serían las NIIFs, entonces la norma establece que ante cada asunto principal se deben determinar los criterios de evaluación. Las características de los criterios se relacionan con relevancia, integridad, confiabilidad, neutralidad y comprensibilidad, las cuales se asemejan a las características expuestas en las NIIFs de la información financiera. Ahora bien, los criterios no pueden ser subjetivos o hechos a la medida de cada *asunto principal*, entonces, aclara la norma que los criterios pueden derivarse de leyes o reglamentos específicos o en todo caso ser emitidos por organismos de expertos debidamente reconocidos por su transparencia en el proceso de elaborarlos. Asimismo, para contribuir en la transparencia y simetría de la información los criterios deben estar disponibles a los *presuntos usuarios* y por tanto, cuando no son públicamente reconocidos se deben incluir en la presentación del informe de atestiguar. Si los criterios son de uso restringido, el informe de atestiguar también lo será.
- d. Se incluyen en la recopilación de la evidencia, además de las características conocidas de suficiencia, confiabilidad, importancia relativa y riesgos de atestiguar, el concepto de *escepticismo profesional*. El concepto de escepticismo profesional, ya presente en las normas americanas de auditoría (SAS por sus siglas en inglés) N° 53 expone que “el auditor ni supone que la gerencia sea deshonesto, ni supone su honestidad incuestionable” (1988, párrafo 16, p: 26) y, que de alguna manera fue subyugándose al concepto de objetividad del contador público, se incorpora en el MRITA como “una actitud (...) del contador público para hacer una evaluación crítica, con una actitud mental de cuestionamiento, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos o representaciones de la parte responsable” (2009, párrafo 40, p: 97). Es decir, ante todo el contador público en trabajos para atestiguar mantendrá una actitud de *duda razonable* de las informaciones presentadas para su evaluación y por tanto, deberá recopilar y revisar cuidadosamente todas las evidencias para disminuir su riesgo de emitir opiniones erradas derivadas de un exceso de confianza en las representaciones de la gerencia.
- e. Se reafirma la necesidad de que las conclusiones del trabajo del contador público debe hacerse por escrito. La conclusión siempre debe referirse en los términos del asunto principal y los criterios de evaluación. Se establece en líneas generales tres formas de conclusión en el informe: con seguridad razonable, con seguridad limitada o no expresando ninguna conclusión.

Otro cambio importante, resulta por ejemplo, que al adoptar el país las Normas Internacionales de Auditoría, no puede obviar el contexto en que se desenvuelven, así que se debe adoptar en forma completa las Normas Internacionales de Atestiguamiento y Auditoría. Como consecuencia la NIA 200 en su párrafo 3 “una auditoría es un trabajo para atestiguar” (2009, p: 111). Un cambio fundamental, entonces, es la consideración de la actividad auditoria como un trabajo para atestiguar.

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

[informacongreso@fca.unam.mx](mailto:informacongreso@fca.unam.mx)

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08



**ANFECA**  
Asociación Nacional de Facultades y  
Escuelas de Contaduría y Administración

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

El párrafo 4 de la NIA 200, expresa que “el auditor deberá cumplir con los requisitos éticos relevantes a los trabajos de auditoría” (2007, p: 111), estos requisitos no son sólo los expresados en el código de conducta, también se relacionan con el cumplimiento de las normas de calidad del trabajo, tanto de auditoría expuesta en la NIA 220 como las normas internacionales de control de calidad (NICC). Esta última debe ser ampliamente discutida en las aulas de clase, para comprender el alcance de la responsabilidad de la profesión.

Otra consideración de la NIA 200 es la obligatoriedad de conducir las auditorías de acuerdo con normas internacionales de auditoría que incluyen las declaraciones internacionales sobre prácticas de auditorías (DIPAs), las cuales proporcionan las guías prácticas de actuación profesional. Para el auditor poder expresar que cumplió con normas internacionales de auditoría en su informe, efectivamente debe haber cumplido con todas las normas relevantes y, en el caso, de que en el país alguna ley difiera sustancialmente con las NIAs, no podrá expresar en su informe que lo elaboró en función de las mismas [el problema puede presentarse en el caso del dictamen, básicamente]. Este criterio es similar al establecido en las NIIFs, y trata de impedir actuaciones fuera de la norma que puedan confundir a los usuarios o presuntos usuarios de la información.

En cuanto al dictamen del auditor, la norma internacional presenta tres boletines: la NIA 700 (Dictamen sin calificar), la NIA 701 (Dictamen calificado) y, la NIA 800 (Otras actuaciones que requieren de un dictamen). El propósito de este grupo de normas es establecer lineamientos sobre el dictamen del auditor independiente, emitido como resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros, de propósito general, preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable. Además, este grupo de normas guía sobre los asuntos que el auditor considera para formarse una opinión sobre dichos estados financieros. (IMCP, 2009). En Venezuela, hasta junio 2011, continúan vigentes las siguientes normas: DNA 11 para cualquier tipo de dictamen y, para otras opiniones distintas al dictamen y relacionadas con la NIA 800, las SEPCP 4: Servicios previamente convenidos y la Revisión limitada de estados financieros. Es importante resaltar, que las normas de servicios especiales, no conducen a dictámenes del auditor, tal y como lo establece la NIA 800, y esto es un cambio importante que debe darse a conocer tanto a los contadores como a los usuarios de la información.

Otros conceptos y grupos normativos también generan importantes cambios. Por ejemplo: escepticismo profesional, seguridad razonable y riesgo e importancia relativa, también deben ser ampliamente discutidos, haciendo énfasis en las diferencias con conceptos que se contraponen o podrían ser similares. Por ejemplo, escepticismo profesional y objetividad, seguridad razonable y certeza, entre otros. En estos conceptos el juicio profesional del contador público tiene gran influencia por lo que, el profesional debe asumir las consecuencias de las decisiones que tome en sus actuaciones. Esta discusión es mucho más amplia, y con los ejemplos mencionados en los párrafos anteriores, se demuestra el falso supuesto de que la norma venezolana estaba armonizada.

## 2.2 El Plan de Adopción Venezolano

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

En 2004 FCCPV establece un Plan de Adopción para las Normas Internacionales de Información Financiera como para las Normas de Auditoría. El Plan consta de tres partes fundamentales:

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

a. *La Actualización del Gremio*: Cuyo objetivo fundamental era “apoyar la implantación de las Normas Internacionales en todos los sectores de la economía, mediante la actualización, capacitación y el mejoramiento tanto profesional como técnico de las personas involucradas con la información contable” (2004, p: 2). Se pretendía con esta fase divulgar y capacitar al mayor número de profesionales de la contaduría pública, con un programa sistematizado, más allá de los esfuerzos individuales que hacía cada colegio federado. También, incluía la necesidad de formar instructores en cada región, para que prepararan a sus colegas. Las actividades que se planificaron en 2004, incluían:

1. Adecuar a las características idiomáticas las normas emitidas por IASB, así como la cancelación de las cuotas vencidas, para tener acceso a los documentos y derechos de impresión. Esta actividad aún en 2011 no se ha logrado, Venezuela tiene problema de acceso a los materiales de IASB de forma directa y debemos utilizar las traducciones oficiales de otros países.
2. Preparar material divulgativo con la ayuda de expertos. Hasta el momento se han realizados algunos materiales informativos de NIIFs, pero ninguno de NIAA.
3. Divulgar a través de conferencias la normativa. Casi en un 100% de los eventos realizados en los dos últimos años, las conferencias son de NIIFs. En eventos de mayor magnitud como Congresos, las mesas de auditoría no profundizan sobre el cuerpo normativo y sus cambios para Venezuela.
4. Preparar a los facilitadores que entrenaran a su vez a los otros contadores. Desde 2008 la FCCPV, inició las jornadas de preparación de facilitadores, pero exclusivamente en el ámbito de las NIIFs, no se ha hecho ningún esfuerzo por preparar a los contadores en el campo de las normas de auditoría y atestiguamiento.

b. *Los efectos de la información financiera y los usuarios de los estados financieros*: Se pretendía comunicar a los usuarios de la información a través de campañas de información sobre los efectos, el tratamiento y las ventajas de la adopción de normas internacionales. Se planificaron actividades relacionadas con:

1. Reunir a los empresarios sobre las afectaciones en los estados financieros y las áreas con mayores cambios.
2. Explicar a los empresarios de la vinculación de la normativa con el entorno legal, tributario, estructura financiera, entre otros.
3. Promover la participación de la comunidad empresarial en el proceso de auscultación nuevas normas.
4. Desarrollar interpretaciones y guías de orientación para aplicar la normativa.

Esta fase ha sido una de las más débiles en el campo de NIIFs y, prácticamente nula en el campo de la auditoría, pues no se ha hecho ningún esfuerzo hacia los usuarios en ninguna norma, ni siquiera la del Dictamen, que es el resultado palpable de la auditoría.

c. *Incorporación de las universidades al cambio*: Trataba de la incorporación a los planes de estudios de las normas internacionales. Para la fecha del plan de adopción (2004) la carrera de contaduría pública se dictaba en 16 universidades y, se pretendía apoyar a las universidades en la modificación en el plan de estudio y la preparación de los profesores. No se establecieron actividades particulares. En este punto han sido las propias universidades que en mayor o menor grado han adecuado sus programas de las asignaturas a las normas y, han establecido programas de mejoramiento de su personal, con el apoyo de convenios con las firmas de auditores. En el ámbito de la auditoría, pareciera ha sido un proceso “huérfano”, son las cátedras las que han hecho sus procesos

<http://congreso.in>

informacongresos

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax

52 (55) 5616.03.08

de adaptación, con la particularidad de que, al no estar derogadas las normas nacionales, los programas son un híbrido entre normas nacionales y normas internacionales.

### 3. Problemática de la aplicación de la NIAAs

Una premisa que deben atender los organismos reguladores/emisores de normas es que una exitosa aplicación de las NIAAs no debe ser una tarea que realicen exclusivamente los gremios profesionales. Se requiere por una parte, el compromiso del Estado y las partes interesadas: usuarios y, por la otra un marco jurídico/regulatorio claro. Este último aspecto, el marco regulatorio, suele ser un camino largo, por las implicaciones en distintos tipos de leyes que requieren del trabajo del auditor.

Un problema importante a nivel de profesionales es la resistencia al cambio. Según estudios realizados por UNCTAD las razones son diversas: barreras culturales; el tipo de empresas, sobre todo las pequeñas y medianas que son familiares; la inercia de los profesionales, la falta de conocimiento, los costos de las pequeñas firmas de auditoría.

Los medios de divulgación, sobretodo en países menos desarrollados, suelen ser precarios. Se requiere la máxima y oportuna difusión de las normativas emitidas por IAASB. Otra arista de la divulgación es que las descargas desde el sitio de la IFAC son pagas, en su mayoría, y los países a través de sus órganos cancelan cuotas que permiten la descarga de las normas, por lo que la distancia temporal entre la vigencia de la norma, su traducción y, dispuesta al público suele ser grande. Existen además países como en el caso Venezuela que por problemas de políticas de estado como el control cambiario, es imposible cancelar las afiliaciones y, por tanto, no se tiene acceso directo a las normativas.

Al canalizarse la información, a través de colegios profesionales, éstos “se apropian” de los procesos de orientación de los profesionales. La orientación debe ser un esfuerzo conjunto con las Universidades, para que los nuevos profesionales, los egresados y los usuarios “no sólo tengan la visión del gremio”, sino un panorama amplio y, menos sesgado del cambio normativo. La UNCTAD, citando al informe del Banco Mundial que expresó “cuanto mayor sea la diferencia entre las normas nacionales existentes y las normas internacionales y menor sea el plazo previsto para efectuar la transición, mayor será el problema de creación de capacidad que habrá que enfrentar”. (p: 18)

Al ser la FCCPV el ente responsable en Venezuela del plan de adopción de las NIAAs, como órgano rector en la emisión de normas y principal responsable de su divulgación para la aplicación y su control, se consultó a los encargados, según el reglamento de la FCCPV los secretarios de estudios e investigación sobre la problemática de la adopción de las NIAAs y, se obtuvo las siguientes respuestas:

1. Ante la inquietud del conocimiento del plan de adopción de las NIAAs por parte de los Secretarios de Estudio e Investigación de la FCCPV.

Del total de los secretarios que contestaron esta inquietud, uno de ellos manifestó no conocer el plan de adopción. De los que lo conocían, se les pidió su opinión acerca del supuesto de que “un alto porcentaje de las normas venezolanas están armonizadas con las internacionales”; los argumentos utilizados fueron los siguientes:

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

[http://congreso.in](http://congreso.informacongresos.org)

[informacongresos.org](http://informacongresos.org)

Teléfonos

Fax

52 (55) 5616.03.08

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

- a. Las normas venezolanas se originan en las normas americanas, que a su vez fueron la base para las NIAAs, además las normas internacionales eran usadas de forma supletorias.
  - b. Las NIAAs son procedimientos que amplían las normas nacionales, por tanto no existen conflictos de aplicación, por el contrario dan mayor seguridad en el trabajo del auditor.
2. Se les consultó sobre las normas internacionales que a su juicio, se diferenciaban más de las venezolanas.
- Tres de los secretarios no mencionaron ninguna diferencia. Uno de ellos mencionó las normas del Dictamen y la de Control Interno y, otro, mencionó que el problema de la adopción es de la comprensión del lenguaje utilizado, por ejemplo, la norma habla de “auditor” y en Venezuela por ley de Ejercicio profesional se habla de Contador Público Independiente.
3. En cuanto a la divulgación, se les solicitó a los secretarios que indicaran los eventos que habían promovido tanto para contadores como para usuarios relacionados con las NIAAs. En este respecto, sólo un secretario de estudio e investigación había promovido un evento. También, se les consultó sobre la incorporación de las universidades al plan de adopción, y todos los encuestados coincidieron que no se ha hecho un acercamiento institucional y, que los esfuerzos de las universidades pareciera son unilaterales y de la preocupación de los docentes.
4. Al consultárseles sobre los obstáculos del plan de adopción, los encuestados argumentaron lo siguiente.
- a. Resistencia al cambio,
  - b. Inactividad de los organismos de la Federación, encargados del plan de adopción
  - c. Los problemas económicos del país, que han hecho difícil las cancelaciones de las cuotas IFAC, para obtener acceso directo a la norma,
  - d. Los retrasos en la divulgación y, mecanismos de aplicación
  - e. Resistencia al nuevo paradigma
  - f. La deficiencia en la consulta pública
  - g. La inestabilidad de los comités responsables de leer y emitir los boletines de adopción.

Como se observa, el plan de adopción de las NIAAs, desde el organismo emisor ha tenido dificultades, debido a la escasa divulgación de la misma, ya que al entender de los investigadores, el mayor esfuerzo se ha concentrado en la divulgación de las NIIFs, quizás por el supuesto de las normas de auditoría no requieren mayores cambios, lo cual no es cierto.

Como consecuencia de la falta de divulgación de las NIAAs, por parte de la FCCPV, al consultarles a los profesionales involucrados en auditoría, sobre su conocimiento del plan de adopción y de las propias normas, no fue una sorpresa que los consultados no conocieran ninguno de los dos aspectos. En sus comentarios indicaban que esperarían los boletines de adopción y los cursos para verificar los cambios.

En cuanto a los profesores de auditoría, se les consultó sobre el plan de adopción y sus cambios en las aulas de clases y se obtuvieron las siguientes respuestas.

1. En cuanto al conocimiento del plan de adopción: Todos los profesores conocen el plan de adopción emitido por la FCCPV. Expresan su preocupación por la inacción de la

Federación para aplicarlo, al punto de que no se nombró al comité técnico ni a sus directores para que lo llevará a cabo, como sí se hizo para las NIIFs.

2. En cuanto a la aseveración de que “las normas nacionales están armonizadas con las internacionales” como supuesto de la FCCPV, expresaron su preocupación, ya que conceptualmente existen marcadas diferencias, desde la introducción de un marco de referencia que amplían sustancialmente el trabajo del auditor, hasta los servicios previamente convenidos. Por lo cual, sugieren que se inicie un plan de divulgación para contadores y usuarios de la información.
3. Al consultarles sobre las normas con mayores diferencias, coinciden que todas se ven modificadas, pero especialmente las de control interno, la del dictamen, los servicios prestados por el contador público, la de evidencia, entre otras.
4. En cuanto a los eventos, manifiestan que no han asistido a ninguno relacionado exclusivamente con normas de auditoría, sin embargo en eventos se han abierto mesas de trabajo de auditoría donde se exponen algunos temas. Tampoco conocen de ningún plan de formación en auditoría, que proponga la FCCPV
5. Al consultarle sobre el papel de la universidad, exponen que los programas se rediseñaron incorporando las normas internacionales de auditoría y atestiguamiento, pero dándole mayor énfasis a la norma nacional, que sigue vigente y, es la obligatoria por los organismos reguladores.
6. En cuanto a las dificultades de la adopción, establecen como la primera la problemática de la divulgación, ya que los contadores públicos en el ejercicio de la auditoría, por lo general, tienen tiempo de graduados y no conocen la norma actual, por otra parte, en Venezuela, se emiten modelos de actuación profesional, y éstos no han sido actualizados. Otra dificultad, relacionada con la divulgación, es el acceso masivo a la normativa, debido a la restricción cambiaria, lo que hace difícil conseguir por cuenta propia la norma. Un obstáculo, importante es que no se ha hecho ningún esfuerzo para con los usuarios de la información y, esto sobre todo en organismos oficiales, resulta crucial para su aceptación generalizada.

Octubre 5, 6 y 7 de  
Ciudad Universitaria  
México, D.F.

Como se desprende, de la investigación, el plan de adopción de las Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento en Venezuela no se ha llevado a cabo y, en palabras del Secretario Nacional de Estudios e Investigación del organismo federativo de los contadores públicos, la meta de adoptar NIAAs [julio 2011] es imposible de cumplir y, no se espera que se haga a corto plazo, ya que hasta el momento sólo se ha analizado una norma.

Los obstáculos en la adopción y aplicación de la norma se relacionan con la divulgación de la misma y, este aspecto se vincula con la posibilidad de tener acceso libre a la misma, con la promoción de cursos, jornadas, talleres, con la publicación de folletos y, otras herramientas para contadores y usuarios de la misma.

Otro obstáculo importante en la aplicación de las normas y, pocas veces mencionado, es el componente hermenéutico de la norma: la interpretación. Cada contador leerá y aplicará la norma de acuerdo a su contexto, experiencia previa y escala de valores. Por lo que las interpretaciones “erróneas” serán mucho más comunes de lo esperado. Expresiones de la norma como “escepticismo profesional”, “juicio profesional”, son ejemplos de interpretaciones que pudieran ser “acomodaticias” al contador. En este aspecto, es importante la asesoría constante de los organismos que agrupan a los contadores y, la vigilancia del cumplimiento ético y normativo.

http://co  
informac  
Teléfono

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

## Reflexión final

La adopción y aplicación de las Normas de Auditoría y Atestiguamiento introducen importantes cambios en la actividad auditora. Su aplicación causará problemas relacionados básicamente con el conocimiento y manejo de la normativa.

Adicionalmente, se requieren de mayores procesos de control de calidad del trabajo de las firmas por parte de los gremios y los usuarios, así como la creciente necesidad de formación profesional que debe ser de calidad y oportuna. Este trabajo no puede ser aislado entre los organismos involucrado, por el contrario debe ser conjunto, sinérgico y planificado. Los países cercanos deben organizarse, crear redes que faciliten las traducciones e interpretaciones y la formación conjunta.

Por su parte, el compendio normativo de la auditoría debe ser parte fundamental de los programas de estudio en el pregrado universitario. El egresado universitario formado en ambiente NIAAs debe ser capaz de determinar si los criterios con los cuales se realizó la información a revisar son apropiados, para ello, se debe enseñar entre otros aspectos a identificar: el marco de referencia de la información aportada por la gerencia es aceptable en función de su objeto social o naturaleza; los marcos de referencias para usuarios específicos y su viabilidad; las necesidades comunes de información de los usuarios; las organizaciones autorizadas o reconocidas para elaborar los marcos de referencias utilizados; los marcos de referencia exigidos por legislaciones u organismos reguladores; y si existiesen convenciones contables para jurisdicciones específicas.

La Universidad debe generar grupos de discusión, programas de formación para sus docentes, líneas de investigación que coadyuven a las correctas interpretaciones y a la identificación de las debilidades de la norma, [para contribuir en las auscultaciones de las normas futuras], programas para egresados, vincularse efectivamente con los gremios y sobre todo abandonar la postura pasiva frente a uno de los principales cambios de la actividad profesional.

Por otra parte, es mucho más sencillo capacitar a los docentes, que ya están formados para enseñar, y que sean estos quienes se involucren en la actualización constante a los profesionales en libre ejercicio. Los procesos de actualización y formación involucran a los educadores, a los organismos reguladores, los usuarios de la información y, por supuesto a los auditores y contadores públicos independientes que emiten fe pública. La planificación debe incluir la metodología del aprendizaje para los profesionales y para los estudiantes; los cambios curriculares; el desarrollo de materiales de enseñanza; los procedimientos para la certificación; las implicaciones legales, entre otras actividades. Este proceso requiere de tiempo y recursos financieros, que los organismos que agrupan a los contadores públicos no están dispuestos a cubrir.





## Referencias

American Institute of Certified Public Accountants. (1997) Declaraciones de Normas de Auditoría (SAS). Traducción Oficial. México: IMCP

Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) (2008) Problemas prácticos y cuestiones relacionadas con la aplicación de las normas internacionales de auditoría. Ginebra: Naciones Unidas. Disponible en [www.unctad.org](http://www.unctad.org)

Federación Venezolana de Colegio de Contadores Públicos. (1998) Declaración de Auditoría N° 0. Caracas: Fondo Editorial

Federación Venezolana de Colegio de Contadores Públicos. (2004) Plan de Adopción de Normas Internacionales.

IFAC (2007) Código de Ética de IFAC para contadores profesionales. Traducción oficial. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2007) Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos Técnicos. Traducción oficial IFAC. México: IMCP

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2009) Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar. México: IMCP

Herreros Escamillo, Jorge (2010) Normas Internacionales de Auditoría: Impactos principales del Proyecto Clarity. Revista Partida Doble.n°224. Septiembre 2010. Madrid: AECA

Octubre 5, 6  
Ciudad Universitaria  
México, D.F.

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

[informacongreso@fca.unam.mx](mailto:informacongreso@fca.unam.mx)

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax

52 (55) 5616.03.08



División de Investigación. Facultad de Contaduría y Administración, UNAM  
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510