

Cuaderno de Auditoría, Revisión y Atestiguamiento

Renny Espinoza
(Coordinador)

2014-04-21

Informes del trabajo del AUDITOR INDEPENDIENTE requeridos en la Resolución número 019, para la tramitación de actos en los registros mercantiles, en relación con la constitución de sociedades mercantiles, aprobación o modificación de estados financieros del ejercicio económico y aumento del capital social.

INDICE GENERAL

	Página
Introducción.....	4
Revisión y actualización del cuaderno.....	6
• Artículo 12: Constitución de sociedades mercantiles.....	7
• La carta de aceptación para ejercer la función de comisario.....	7
• Informe de auditoría sobre la existencia y propiedad de los bienes muebles y/o inmuebles aportados.....	10
• Artículo 13: Aprobación o modificación de estados financieros.....	14
• Presentación de estados financieros bajo VEN NIF.....	14
• Informe del comisario sobre los estados financieros presentados y carta de aceptación del comisario para el próximo período	18
• Artículo 18: Aumento del capital social de las sociedades mercantiles.....	20
• Presentación de estado financiero de fechas intermedias antes y después del aumento del capital social	20
• Informe del comisario.....	20
• Informe de auditoría sobre los estados financieros al cierre del ejercicio del año anterior a la de la fecha del aumento cuando el aumento es por corrección monetaria	21
• Certificación de las cuentas por pagar accionistas mediante informe de auditoría, cuando el aumento es por capitalización de acreencias.....	22

CONTENIDO

LISTA DE ILUSTRACIONES

	Página
Ilustración 1: Ejemplo de la carta de aceptación para ejercer la función de comisario en la constitución de sociedades mercantiles.....	9
Ilustración 2: Ejemplo del informe de auditoría del inventario de bienes muebles y/o inmuebles en la constitución de sociedades mercantiles	12
Ilustración 3: Ejemplo del informe del auditor independiente de la empresa con relación a la auditoría de los estados financieros del ejercicio económico	16
Ilustración 4: Guía para estructurar el informe de comisario basado en la SECP-6	19
Ilustración 5: Ejemplo del informe del AUDITOR INDEPENDIENTE al certificar las cuentas por pagar accionistas	23

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV), por medio de la Secretaría de Estudios e Investigaciones, presenta el siguiente Cuaderno de Auditoría, Revisión y Atestiguamiento, en atención a la publicación en la Gaceta Oficial N° 40332, del 13 de enero de 2014, de la Resolución N° 019, emitida por el Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores, Justicia y Paz, estableciendo los requisitos únicos y obligatorios para la tramitación de actos o negocios jurídicos en los registros principales, mercantiles, públicos y notarías, sobre los Informes de auditoría que debe preparar el contador público venezolano con relación a los requerimientos adicionales establecidos en la referida resolución, cuando su actividad profesional la realiza como **AUDITOR INDEPENDIENTE** de la entidad, en los casos de constitución de sociedades mercantiles, aprobación o modificación de estados financieros, dentro del proceso de aprobación o no del ejercicio económico y aumento del capital social.

Asimismo, en el Cuaderno de Servicios Relacionados, identificado con el mismo nombre, se aborda lo relativo con los Informes de Preparación de estados financieros o Informes de Compilación de información financiera, preparados y presentados por el contador público venezolano, cuando su actividad profesional la realiza como **CONTADOR** de la entidad, y que son entregados al AUDITOR INDEPENDIENTE para que realice los informes de auditoría respectivos, en los casos de constitución de sociedades mercantiles, aprobación o modificación de estados financieros, dentro del proceso de aprobación o no del ejercicio económico y aumento del capital social.

En otros cuadernos de auditoría, revisión y atestiguamiento y de servicios relacionados, se expondrá lo correspondiente con los informes requeridos en los casos de reducción del capital social, disolución, fusión y transformación de las sociedades mercantiles, correspondiente a los artículos 19, 20, 23 y 38 de la resolución N° 019, respectivamente.

La producción de estos cuadernos se realiza con la finalidad de orientar al profesional de la contaduría pública en Venezuela en la aplicación anticipada de las Normas Internacionales de Auditoría, Revisión, Atestiguamiento y Servicios Relacionados, incluida en la resolución del Directorio de la FCCPV número 15 del 13 de diciembre de 2013.

Estos cuadernos se mantienen en constante revisión y actualización. Por esta razón, recomendamos estar pendiente de la fecha de su última actualización, la cual se escribe en la caratula y en el pie de página de cada cuaderno.

INTRODUCCIÓN

Como es natural, en estos procesos existen diferencias de criterios en algunos de los aspectos considerados. Estas diferencias se darán a conocer haciendo las consultas correspondientes. Le invitamos a participar activamente en esta gran jornada nacional de consultas y comentarios alrededor de estos requerimientos, para así poder establecer “las mejores prácticas profesionales” relacionadas con los informes a presentar ante los registros.

Caracas, 05 de junio de 2014

REVISIÓN Y ACTUALIZACIÓN DEL CUADERNO

EQUIPO DE REVISIÓN

El equipo de revisión, coordinado por el licenciado Renny Espinoza, estuvo integrado por los siguientes profesionales:

Julio García
Jorge Gómez
Beatriz Restrepo
José Nava
Gustavo Chacín

Alexis Colmenares
Rosmary Di Pietro
Arnoldo Morillo
Amalia Torrealba
Orlado Aguilera

Celia Chacón
Pedro Sequeda
Smith Rivas
Carmen Martínez
Norelly Pinto

Si usted tiene algún comentario sobre esta publicación, por favor envíe sus observaciones a los correos:

seifccpv@gmail.com
rjespinozal@gmail.com

ARTÍCULO 12: Constitución de Sociedades Mercantiles

Los dos requerimientos enmarcados dentro de la ACTIVIDAD PROFESIONAL del contador público para el registro del acta de constitución de sociedades mercantiles son los siguientes:

- A. La carta de aceptación para ejercer la función de comisario escrita en papel común, y
- B. El informe de auditoría, emitido por un contador público y visado y escrito en papel de seguridad, sobre la existencia y propiedad de los bienes relacionados en el inventario de bienes muebles y/o inmuebles que sirve de documento que acredita el aporte del capital social.

A. La carta de aceptación para ejercer la función de comisario

Tal y como lo establece el artículo 2 de la publicación Servicios Especiales Prestados por Contadores Públicos, número seis (SECP-6), “NORMAS INTERPROFESIONALES PARA EL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN DE COMISARIO”, para ejercer la función de Comisario según el nombramiento establecido en el artículo 253 del Código de Comercio venezolano (1955), se requiere ser Licenciado en Administración, Economista o Contador Público. En este sentido la aceptación de actuar como comisario de las sociedades mercantiles se debe realizar mediante la emisión de una carta de aceptación.

El hecho que en el artículo 12, de la resolución N° 019, sobre los requerimientos únicos y obligatorios a presentar para la tramitación de actos y negocios jurídicos ante los registros, requiera la carta de aceptación del comisario escrita en papel común, es acorde con el hecho que función de comisario puede ser realizada por otros profesionales. Adicionalmente, el reglamento del uso del papel de seguridad establece, que el papel de seguridad sólo debe ser utilizado cuando se realiza una actividad profesional y esta carta no informa sobre ninguna actividad profesional, sólo representa la aceptación del cargo como comisario.

En la ilustración 1 se presenta un ejemplo de carta de aceptación para ejercer la función de comisario. En el referido ejemplo se incluye información adicional al contenido en el modelo presentado en la SECP-6, como por ejemplo: la condición de comisario principal o suplente y el período que cubre el ejercicio de la función como comisario.

A continuación describimos los aspectos considerados y sus referencias de tipo normativo y/o legal utilizados para establecer el ejemplo que se muestra en la ilustración 1, como el modelo de carta de aceptación para ejercer la función de comisario que debe ser consignada a los registros mercantiles en los trámites relacionados con la constitución de sociedades mercantiles.

1. Utilizar papel común, el cual puede incluir logo, emblema o identificación utilizada por el contador público como membrete.
2. La localidad y fecha de emisión de la carta en la parte superior, siguiendo las reglas generales para todo tipo de correspondencia.

ARTÍCULO 12: Constitución de Sociedades Mercantiles

3. La fecha de la carta debe ser la fecha de realización de la ASAMBLEA GENERAL¹ para la constitución de la sociedad o fecha posterior, debido a que la emisión de una carta de aceptación para ejercer el cargo de comisario es un hecho que ocurre posterior al nombramiento como comisario y el nombramiento de los comisarios es una de las decisiones que se toman en la ASAMBLEA GENERAL para la constitución de la sociedad. En ningún caso la fecha puede ser anterior a la fecha de realización de la ASAMBLEA GENERAL, ni posterior a la fecha de presentación del acta ante el Registro Mercantil.
4. La carta debe ser dirigida a los “accionistas² de la empresa en formación...”, debido a que son ellos quienes hacen el nombramiento y por lo tanto es a ellos a quienes se le manifiesta la aceptación.
5. A pesar de que la fecha de realización del acta de la asamblea general para la constitución es una fecha cierta que ocurre antes de la presentación del acta de la referida asamblea ante el Registro Mercantil, es común que en la redacción del acta se omita esta fecha, por tal motivo, si en el acta de la asamblea general para la constitución de la sociedad se hace referencia de la fecha en la cual se realizó la mencionada asamblea, se puede incluir esta fecha en la carta de aceptación para ejercer la función de comisario, pero si en el acta de la asamblea general para la constitución NO se hace referencia a la fecha de su realización, en la carta de aceptación para ejercer la función de comisario se debe omitir este dato.
6. Otro aspecto de importancia es dejar claro el lapso de tiempo que se estará ejerciendo la función de comisario. Basados en el artículo 287 del Código de Comercio el cual establece *“La asamblea ordinaria nombrará uno o más comisarios, socios o no, para que informen a la asamblea del siguiente año sobre la situación de la sociedad, sobre el balance y sobre las cuentas que ha de presentar la administración”*, parece apropiado establecer el final de ejercicio económico sobre el cual se informará en este primer ejercicio económico, que normalmente tiende a ser irregular, es decir por un período menor a un año, para que los otros ejercicio económicos de duración anual coincida con el tiempo que se establece en el mencionado artículo.

¹ Los nombres “ASAMBLEA GENERAL” y “ACCIONISTAS” se toman en concordancia con los nombres establecidos en el artículo 253 del Código de Comercio Venezolano (1955). **“Artículo 253.-** *Enterada en caja la parte del capital social necesario para la constitución de la compañía, los promotores deben convocar a los accionistas a Asamblea General, la cual : ...”*

² El argumento para utilizar la denominación de “ACCIONISTAS”, ver la nota al pie de página número 1

Ilustración 1: Ejemplo de la carta de aceptación para ejercer la función de comisario en la constitución de sociedades mercantiles

Ciudad y Fecha

A los accionistas de la empresa en formación, EJEMPLO, C.A.

Yo, _____, venezolano, mayor de edad, titular de la cédula de identidad número _____, de profesión Contador Público, de este domicilio, inscrito en el Colegio de Contadores Públicos del Estado _____ bajo el N° _____, manifiesto mi decisión de aceptar la designación para ejercer la función de Comisario (*detallar su condición de principal o suplente*), de la empresa en formación EJEMPLO, C.A., [1], para el ejercicio económico que finaliza el (*incluir la fecha de finalización del primer período establecida en el acta*) [2], la cual ejerceré de conformidad con las disposiciones establecidas en el Código de Comercio, los estatutos de la mencionada sociedad, las Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario y el ordenamiento jurídico vigente.

A tales efectos, acompaño Certificado de Inscripción y Solvencia N° _____ expedido por el Colegio _____, de conformidad con el Artículo 3 de las Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario.

Constancia que se expide en la ciudad de _____, Municipio _____ del estado _____, a los _____ (____) días del mes de _____ del año 20____.

**Nombre y Firma
del Contador Público
CPC**

[1] En el caso que en el acta de la asamblea general para la constitución de la sociedad se haga referencia a la fecha de realización de la asamblea, en este espacio se puede incluir este dato con la expresión siguiente: “según nombramiento que consta en el acta de la asamblea general para su constitución de fecha [DIA] de [MES] de [AÑO]”.

[2] En el caso que en el acta de la asamblea general se indique la duración de los comisarios por un lapso de tiempo mayor que la duración del primer período, la expresión “...para el ejercicio económico que finaliza...”, debe cambiarse por alguna expresión que indique el periodo por el cual ha sido nombrado el Comisario (expresado en años, en ejercicio económico, u otra categoría que indique el lapso por el cual se vaya a ejercer la función de comisario).

ARTÍCULO 12: Constitución de Sociedades Mercantiles

B. El informe de auditoría sobre la existencia y propiedad de los bienes muebles y/o inmuebles aportados.

Con base en el artículo 7 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973), auditar información financiera es una actividad profesional que se encuentra dentro de la categoría de ejercicio profesional del contador público, por lo tanto, sólo un licenciado en Contaduría Pública, actuando como AUDITOR INDEPENDIENTE, puede emitir el informe de auditoría al que hace referencia el artículo 12 de la resolución N° 019, referida en este cuaderno de auditoría. En este caso el informe de auditoría lo constituye un dictamen que incluye la CONCLUSIÓN del auditor sobre la evaluación de la existencia y propiedad de los bienes muebles y/o inmuebles incluidos en el inventario de bienes presentado.

Antes de la entrada en vigencia de la resolución N° 019, el documento que se presentaba ante el registro mercantil, era una relación de todos los activos y pasivos, en forma de estado financiero, denominado “Balance de Apertura o de Constitución”.

A partir de la entrada en vigencia de la resolución N° 019, el requerimiento del SAREN implica que el AUDITOR INDEPENDIENTE, debe aplicar procedimientos de auditoría que le permita obtener evidencia suficiente y adecuada para poder emitir una CONCLUSIÓN sobre la existencia y propiedad de los bienes muebles y/o inmuebles, aportados como capital social para la constitución de las sociedades mercantiles y presentados en el inventario de bienes preparado por la entidad en formación.

En este orden de ideas, es importante hacer dos observaciones:

- a) El documento que debe ser auditado es una relación de bienes muebles y/o inmuebles y no un estado financiero que incluya todos los activos, debido a que, para los aportes en efectivo, el artículo 12 de la resolución N° 019, sólo requiere como documento que acredite el aporte, el depósito bancario y la carta de apertura bancaria y
- b) El inventario de bienes muebles y/o inmuebles debe ser proporcionado por los administradores³ de la empresa en formación, al auditor independiente.

Bajo el nuevo enfoque internacional de las normas para la actividad profesional del contador público venezolano, en su rol como AUDITOR INDEPENDIENTE, este informe de auditoría debe ser preparado con base en la Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar, distintos de auditorías y revisión de estados financieros, número 3000 (NITA-3000), debido a:

³ Se establecen los ADMINISTRADORES, debido a la responsabilidad que asumen según lo indica el artículo 215 del Código de Comercio venezolano (1955) en su último párrafo. **“Artículo 215.- ... Los administradores son personal y solidariamente responsables de la verdad de los documentos acompañados.”**

ARTÍCULO 12: Constitución de Sociedades Mercantiles

1. No es un estado financiero, por lo tanto no se aplican normas de auditoría o revisión de estados financieros, y
2. Requiere un dictamen de auditoría que exprese una conclusión sobre un asunto identificable, como lo es el inventario de bienes muebles e inmuebles, contra los criterios o atributos de existencia y propiedad.

Es importante mencionar que cuando exista una limitación en el alcance del trabajo, el auditor debe evaluar la necesidad de expresar una conclusión con salvedad, adversa o una abstención en la conclusión. En estos casos se debe incluir un párrafo adicional, antes del párrafo de la opinión, que describa las bases para la conclusión con salvedad o adversa o con la base para abstenerse de concluir, según corresponda.

Algunos aspectos que se deben tener en cuenta al preparar el informe son los siguientes:

1. Como título el informe debe contener la expresión “INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE”.
2. Para este informe como destinatario apropiado estarían los administradores nombrados en la asamblea general para la constitución, quienes ejercen las funciones administrativas para la tramitación del acta ante el Registro Mercantil, tal y como lo establece el artículo 215 del Código de Comercio venezolano (1955) y asumen la responsabilidad de la veracidad de los documentos que acompañan la referida acta, según lo establece el artículo 253 del mencionado Código de Comercio.
3. El cuerpo del informe con una opinión limpia o sin salvedad debe contener al menos cuatro párrafos: a) alcance, b) responsabilidad de los administradores, c) responsabilidad del auditor independiente, d) la opinión o conclusión y e) los usuarios previstos y usos específicos.
4. Al pie de página debe aparecer la localización y fecha de emisión del dictamen y la identificación del auditor independiente
5. La fecha del informe del auditor independiente debe ser posterior a la fecha de realización de la asamblea general para la constitución, debido a que el trabajo del auditor ocurre posterior a que los accionistas hayan aceptado los valores de los bienes aportados y los administradores hayan solicitado la actuación del auditor independiente. En ningún caso la fecha puede ser anterior a la fecha de realización de la ASAMBLEA GENERAL, ni posterior a la fecha de presentación del acta ante el Registro Mercantil.

En la ilustración 2 se muestra un ejemplo del informe del auditor independiente sobre la propiedad y existencia de los bienes muebles e inmuebles aportados por los accionistas de la empresa en formación y relacionados en el inventario correspondiente, en cumplimiento de lo requerido por el artículo 12 de la resolución N° 019, en la constitución de las sociedades mercantiles.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Destinatario apropiado⁴

[NOMBRE DE LA EMPRESA O ENTE EN FORMACIÓN]

ALCANCE

He (Hemos) sido contratados para informar sobre el inventario de bienes muebles e inmuebles adjunto, que representa el aporte como capital social, realizado por los accionistas de la empresa en formación EJEMPLO, C.A. al [Incluir la fecha de la presentación del inventario], según se evidencia en el acta para la constitución de la entidad del [Incluir la fecha de la asamblea, si aparece en el acta].

RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE LA EMPRESA EN FORMACIÓN EJEMPLO C.A.

Los administradores de la empresa en formación EJEMPLO, C.A., son los responsable de la preparación y presentación del inventario de bienes muebles e inmuebles, tomando en consideración los valores aprobados por los accionistas para conformar su aporte del capital social.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Mi (Nuestra) responsabilidad consiste en expresar una conclusión, sobre la propiedad y existencia de los bienes muebles e inmuebles incluidos en el inventario preparado y presentado por los administradores de la empresa en formación EJEMPLO, C.A., con base en nuestros procedimientos, la cual fue realizada de conformidad con la Norma Internacional para trabajos de atestiguamiento, distintos de auditorías y revisión de estados financieros, número 3000 (NITA 3000).

Un trabajo de atestiguamiento para informar sobre el inventario de bienes muebles e inmuebles aportados por los accionistas de una empresa en formación como parte del capital social, implica llevar a cabo procedimientos de auditoría para obtener evidencia sobre la propiedad y existencia de los bienes contenidos en el referido inventario. La norma prevé que cumpla (cumplamos) con los requerimientos éticos, y que planifiquemos y realicemos nuestros procedimientos para obtener una seguridad razonable de que los bienes aportados existen y son propiedad de los accionistas

⁴ Normalmente, el dictamen del auditor independiente se dirige a aquellos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia para los accionistas o los encargados del gobierno corporativo de la entidad cuya información financiera se audita, revisa o atestigua.

Ilustración 2: Ejemplo del informe de auditoría del inventario de bienes muebles y/o inmuebles, en la constitución de sociedades mercantiles (continuación)..

de la empresa en formación. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor independiente de la empresa, lo cual incluye la revisión de los documentos que demuestran la titularidad de la propiedad de los bienes y la inspección física para comprobar su existencia.

CONCLUSIÓN

Mi (nuestra) conclusión se ha formado sobre la base de la evidencia obtenida. Los criterios que utilice (utilizamos) para formar mi (nuestra) conclusión son los relacionados con la existencia y propiedad de los bienes muebles e inmuebles incluidos en el inventario al [Incluir fecha de la presentación del inventario]. En conclusión, respecto a todo lo importante:

- a) Los bienes muebles e inmuebles que se presentan en el inventario al [Incluir fecha de la presentación del inventario], existen, y*
- b) Son propiedad de los accionistas de la empresa en formación, aprobados por ellos, con el fin de conformar su aporte en el capital social de la empresa en formación EJEMPLO, C.A.*

USUARIOS PREVISTOS Y PROPÓSITO

Este informe está dirigido únicamente para tramitar ante el Registro Mercantil [Identificar], de la Circunscripción Judicial del Estado [Incluir Estado], la constitución de la empresa EJEMPLO, C.A.

Firma del Contador Público

CPC

Ciudad y Fecha

ARTÍCULO 13: Aprobación o modificación de estados financieros

Los dos requerimientos enmarcados dentro de la ACTIVIDAD PROFESIONAL del contador público para el registro del acta de aprobación o modificación de estados financieros son los siguientes:

- A. La presentación de estado financiero bajo los principios de contabilidad VEN NIF (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela), firmado por un miembro de la junta directiva, en señal de aceptación, y
- B. Informe del comisario sobre los estados financieros presentados.

A. Presentación de estados financieros bajo VEN-NIF

La tramitación del acta de asamblea relacionada con lo indicado en el numeral 1 del artículo 275 del Código de Comercio, requiere la presentación por parte del órgano de administración de las sociedades mercantiles de los estados financieros y sus notas para su aprobación o modificación, por la Asamblea de Accionistas o Socios acompañados del informe de comisario; el informe que debe emitir el contador público encargado de la preparación de tales estados financieros, está previsto en la Norma Internacional de Servicios Relacionados número 4410, “Trabajos para compilar Información Financiera”.

Los estados financieros preparados para su aprobación son de propósito general, es decir para una gama amplia de usuarios, por lo tanto tienden a satisfacer las necesidades comunes de los referidos usuarios quienes fundamentarán sus decisiones económicas en tales estados financieros; vista la trascendencia y utilidad de éstos se recomienda que los mismos sean sometidos a un proceso de auditoría como paso previo a su entrega al comisario. Los aspectos sobre el informe se exponen en el cuaderno de auditoría, revisión y atestiguamiento, identificado con el mismo nombre y relacionado con los informes del trabajo de AUDITOR INDEPENDIENTE.

Bajo el nuevo enfoque internacional de las normas para la actividad profesional del contador público venezolano, en su rol como AUDITOR INDEPENDIENTE, este informe de auditoría sobre la presentación de los estados financieros de cierre de ejercicio anual, debe ser preparado con base en la Norma Internacional de Auditoría 700, “Formando una Opinión e Informando sobre los Estados Financieros, (NIA 700).

En la ilustración 3 se muestra un ejemplo del informe del auditor independiente, con relación a la auditoría de los estados financieros correspondiente a un ejercicio económico, preparados por la entidad para ser presentados ante el Registro Mercantil en cumplimiento de lo requerido por el artículo 13 de la resolución N° 019, en la tramitación del acta de asamblea relacionada con la aprobación o no del ejercicio económico.

ARTÍCULO 13: Aprobación o modificación de estados financieros

NOTA IMPORTANTE: La presentación de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela (VEN-NIF) entró en vigencia según se estableció en el párrafo 2 del Boletín de Aplicación de los VEN-NIF número 8, emitido por la FCCPV, mediante el Comité Permanente de Principios de Contabilidad, según los términos siguientes:

- 1. Para las grandes entidades (GE) en el ejercicio económico que se inicie el 01 de enero de 2008 o fecha inmediatamente posterior.*
- 2. Para las pequeñas y medianas entidades (PYME), en el ejercicio económico que se inicie el 01 de enero de 2011 o fecha inmediatamente posterior, permitiéndose su adopción anticipada para el ejercicio que se inicie a partir de 01 de enero de 2010.*

En consecuencia, para los estados financieros de los ejercicios finalizados al 31 de diciembre de 2007 o fechas anteriores de las grandes entidades y para los estados financieros de los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2010 o fechas anteriores de las pequeñas y medianas entidades no existe la obligación de presentar los mencionados estados de acuerdo con VEN-NIF, sino de acuerdo con los principios anteriores, los cuales estuvieron basados en las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y la Publicaciones Técnicas (PT).

Ilustración 3: Ejemplo del informe del auditor independiente de la empresa con relación a la auditoría de los estados financieros del ejercicio económico.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A la Asamblea General de Accionistas o socios de
[NOMBRE DE LA EMPRESA]

He (Hemos) auditado los estados financieros adjuntos de la empresa EJEMPLO, C.A., que comprenden el estado de situación financiera al [Fecha de cierre del ejercicio] y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo, que le son relativos por el año terminado en esa fecha, comparativos con el año anterior, y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas aclaratorias.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración de la empresa EJEMPLO, C.A. es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF); y del control interno que la administración determinó necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores significativos, debido a fraude o error.

Responsabilidad del auditor independiente

Mi (nuestra) responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en mi (nuestra) auditoría, la cual fue realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Las referidas normas exigen que cumpla (cumplamos) con requerimientos éticos, así como que planifique (planifiquemos) y lleve (llevemos) a cabo la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores significativos.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencias de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de errores significativos de los estados financieros, ya sea por fraude o error. Al hacer esta evaluación de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no, para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye una evaluación de lo apropiado de las políticas contables utilizadas y de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros en su conjunto. Considero (Consideramos) que mi (nuestra) auditoría, basado en la evidencia de auditoría obtenida, es suficiente y adecuada para proporcionar una base razonable para sustentar mi (nuestra) opinión.

Ilustración 3: Ejemplo del informe del auditor independiente de la empresa con relación a la auditoría de los estados financieros del ejercicio económico.

Opinión

En mi (nuestra) opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes la situación financiera de la empresa EJEMPLO, C.A. al [incluir fecha de cierre], y los resultados de sus operaciones, los cambios en el patrimonio y sus flujos de efectivo que le son relativos por el año terminado en esa fecha, contentivos de la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

Firma del Contador Público

CPC

Ciudad y fecha

Es importante recordar que esta opinión “sin salvedad” o “limpia”, debe ser modificada a una opinión “con salvedad”, “adversa o negativa” e incluso una “abstención de opinión”, cuando el auditor concluye que; a) con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros, en su conjunto, no están libres de errores significativos, o b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente para concluir que los estados financieros están libres de errores significativos. En estos casos las modificaciones a la opinión se debe basar en lo prescrito en la NIA 705, “Modificaciones en la opinión en el dictamen del Auditor Independiente”.

ARTÍCULO 13: Aprobación o modificación de estados financieros

B. Informe del comisario sobre los estados financieros presentados y carta de aceptación del comisario para el próximo período.

Los estados financieros a los que nos hemos referido en el punto anterior, también deben ser acompañados por el informe del comisario. La forma y contenido de dicho informe se debe adecuar a lo establecido en el artículo 13 de la SECP-6, “Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario”, el cual se transcribe a continuación:

“Artículo 13. El informe de Comisario contendrá, por lo menos, lo siguiente:

1. *Introducción:*
Donde hará mención al origen de su nombramiento, período que abarca su informe, si se han realizado asambleas y si ha asistido a las mismas.
2. *Evaluación administrativo-financiera:*
Resultado de la evaluación de la gestión administrativa y de las operaciones económico-financieras, señalando el alcance del trabajo ejecutado de acuerdo con las Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario.
3. *Evaluación estatutaria:*
Resultado de la evaluación estatutaria, la cual comprenderá su apreciación sobre si los administradores de la sociedad han cumplido con los deberes que les impone la ley, el documento constitutivo, los estatutos y el ordenamiento legal vigente.
4. *Denuncias de los accionistas o de socios:*
Deberá señalar si durante el período que abarca el informe ha recibido denuncias de los accionistas o de socios sobre hechos de los administradores de la sociedad que crean censurables; si esas denuncias han sido sometidas a investigación y el resultado sucinto de las mismas, en la forma y términos señalados en el artículo 310 del Código de Comercio.
5. *Las recomendaciones de aprobación o no de la gestión administrativa y de los estados financieros presentados por los administradores de la sociedad y cualesquiera otros aspectos relacionados con sus funciones.*

En la ilustración 4 se muestra una guía para estructurar el informe de comisario basado en la SECP-6, el cual debe acompañar los estados financieros que se presentan para la tramitación del acta de aprobación o no del ejercicio económico.

Ilustración 4: Guía para estructurar el informe de comisario basado en la SECP-6

PRIMERA PARTE	A.-TÍTULO B-DESTINATARIO C.-CIUDAD	<ul style="list-style-type: none"> • INFORME DEL COMISARIO A LA ASAMBLEA GENERAL ORDINARIA DE ACCIONISTAS. • ASAMBLEA GENERAL ORDINARIA DE ACCIONISTAS. • DOMICILIO DE LA EMPRESA.
	D.-PÁRRAFO 1 (INTRODUCTORIO)	<ul style="list-style-type: none"> • SEÑALAR SU CONDICIÓN DE COMISARIO INDICANDO FECHA DEL ACTA DE ASAMBLEA DONDE CONSTA SU NOMBRAMIENTO Y PERIODOS PARA LOS CUALES FUE ELECTO. • SEÑALAR QUE SE ACTÚA DE CONFORMIDAD CON EL CÓDIGO DE COMERCIO, LAS NORMAS INTERPROFESIONALES PARA EL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN DE COMISARIO Y A LOS ESTATUTOS DE LA COMPAÑÍA, POR LO QUE SE PROCEDE A PRESENTAR A LA ASAMBLEA EL INFORME ANUAL CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO ECONÓMICO, INDICANDO EL PERIODO QUE ABARCA EL MISMO.
SEGUNDA PARTE	E.- PÁRRAFO 2 REVISIÓN DE LIBROS ACTAS DE ASAMBLEA	<ul style="list-style-type: none"> • SEÑALAR EL RESULTADO DE LA REVISIÓN DEL LIBRO DE ACTAS DE ASAMBLEA, INDICANDO LAS FECHAS DE SU CELEBRACIÓN, EL CARÁCTER DE ORDINARIO O EXTRAORDINARIA, EL ORDEN DEL DÍA EN CADA UNA DE LAS ASAMBLEAS CELEBRADAS Y SU ASISTENCIA O NO A ELLAS.
	F. – PÁRRAFO 3 EVALUACIÓN ADMINISTRATIVO-FINANCIERA	<ul style="list-style-type: none"> • SEÑALAR EL RESULTADO DE LA EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA LLEVADA A CABO POR LA JUNTA DIRECTIVA DE LA COMPAÑÍA, INDICANDO EL ALCANCE DEL TRABAJO EJECUTADO; CONCLUIR SI LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA, HA SIDO POSITIVA O NEGATIVA Y LAS RAZONES PARA TAL CONCLUSIÓN. • SEÑALAR EL RESULTADO DE LAS OPERACIONES ECONÓMICO-FINANCIERAS Y EL ALCANCE DEL TRABAJO; HACER MENCIÓN, SI LOS ESTADOS FINANCIEROS QUE ACOMPAÑAN AL INFORME FUERON AUDITADOS Y LA OPINIÓN EMITIDA. INDICAR EL CUMPLIMIENTO O NO DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. CONCLUIR SI LAS OPERACIONES ECONÓMICO-FINANCIERAS, HAN SIDO POSITIVAS O NEGATIVAS Y LAS RAZONES PARA TAL CONCLUSIÓN.
	F. – PÁRRAFO 4 EVALUACIÓN ESTATUTARIA	<ul style="list-style-type: none"> • SEÑALAR SI SE HAN OBSERVADO INFRACCIONES O NO POR PARTE DE LOS ADMINISTRADORES DE LA COMPAÑÍA, DE LOS DEBERES QUE LES IMPONE LA LEY, EL DOCUMENTO CONSTITUTIVO Y SUS ESTATUTOS SOCIALES Y EL ORDENAMIENTO LEGAL VIGENTE.
	G. – PÁRRAFO 5 DENUNCIAS DE LOS ACCIONISTAS	<ul style="list-style-type: none"> • SEÑALAR SI DURANTE EL PERÍODO QUE ABARCA EL INFORME, SE HAN RECIBIDO O NO DENUNCIAS EN CONTRA DE LOS ADMINISTRADORES DE LA COMPAÑÍA POR PARTE DE SUS ACCIONISTAS, SI ESAS DENUNCIAS HAN SIDO SOMETIDAS A INVESTIGACIÓN Y EL RESULTADO DE LAS MISMAS, EN LA FORMA Y TÉRMINOS SEÑALADOS EN EL ARTÍCULO 310 DEL CÓDIGO DE COMERCIO.
TERCERA PARTE	RECOMENDACIONES:	<ul style="list-style-type: none"> • SEÑALAR SI SE RECOMIENDA O NO LA APROBACIÓN DE LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y ESTATUTARIA SEGÚN LO EXPUESTO EN EL INFORME. • SEÑALAR SI SE RECOMIENDA O NO LA APROBACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS POR LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD; (SI FUERON AUDITADOS POR OTROS CONTADORES PÚBLICOS HACER MENCIÓN DE LA OPINIÓN DEL DICTAMEN DE LOS AUDITORES SOBRE LA RAZONABILIDAD O NO DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y SI FUNDAMENTA SU RECOMENDACIÓN DE APROBACIÓN O NO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA CON BASE A ESE INFORME). • EXHORTAR AL CUMPLIMIENTO Y EJECUCIÓN DE LAS DEMÁS RECOMENDACIONES EFECTUADAS EN SU INFORME Y APROBADAS POR LA ASAMBLEA DE ACCIONISTAS.
CUARTA PARTE	G.-FIRMA E IDENTIFICACIÓN DE QUIEN(ES) ACTÚAN COMO COMISARIO(S)	<ul style="list-style-type: none"> • LA EXPRESIÓN “COMISARIO” • LA RÚBRICA. • EL NOMBRE DEL CONTADOR PÚBLICO ACTUANTE. • LA EXPRESIÓN “CONTADOR PÚBLICO COLEGIADO”. • NÚMERO DEL C.P.C.
	H.- FECHA DEL INFORME	EN LA PARTE INFERIOR O SUPERIOR (FECHA DE TERMINACIÓN DE SU INFORME DE COMISARIO). (15 DÍAS ANTES DE LA ASAMBLEA).

Fuente: Modificado de Sala Técnica Profesional del Colegio de Contadores Públicos del Estado Lara.

Junto con los estados financieros anuales se requiere también consignar la carta de aceptación para ejercer la función de comisario para el próximo período. Para esta carta se utiliza el ejemplo descrito en la ilustración número 1.

ARTÍCULO 18: Aumento del capital social de las Sociedades Mercantiles

Los cuatro requerimientos enmarcados dentro de la ACTIVIDAD PROFESIONAL del contador público para el registro del acta de aumento de capital social de las sociedades mercantiles son los siguientes:

- A. La presentación de estado financiero de fechas intermedias, visado por un contador público antes y después del aumento.
- B. Informe del comisario
- C. Informe de auditoría del contador público, debidamente visado sobre el cierre del ejercicio del año anterior al de la fecha del aumento del capital social, si el aumento del capital social se realiza por corrección monetaria.
- D. Certificación de la cuenta por pagar del accionista, mediante informe emanado de auditoría, si el aumento del capital social se realiza por capitalización de acreencias de accionistas.

A. Presentación de estado financiero de fechas intermedias antes y después del aumento del capital social.

La tramitación del aumento de capital social en las sociedades mercantiles, requiere la presentación del estado financiero de fechas intermedias antes y después del aumento. En estos casos, el informe es un INFORME DE COMPILACIÓN de información financiera, debido a que lo que se prepara NO es un juego completo de estados financieros y al ser emitido por un contador público se debe aplicar la Norma Internacional de Servicios Relacionados número 4410, “Trabajos para compilar Información Financiera”, (Ver cuaderno de Servicios Relacionados “Informes del trabajo del CONTADOR interno o externo requeridos en la resolución número 019, para la tramitación de actos en los registros mercantiles, en relación a constitución de sociedades mercantiles, aprobación o modificación de estados financieros del ejercicio económico y aumento del capital social”).

B. Informe del comisario.

Para todos los casos de aumentos del capital social la Resolución N° 019 incluye como requerimiento el informe del comisario. Se asume que el informe en referencia debe relacionarse con el origen y formas del aumento del capital social, entre los cuales se encuentra: a) capitalización de resultados acumulados o pago de dividendos en acciones, b) nuevos aportes en efectivo u otros bienes o una combinación de ambos c) capitalización de deudas o acreencias de empleados o proveedores, d) corrección monetaria del valor de las acciones por efectos de la inflación y d) capitalización de deudas o acreencias de accionistas.

Todo informe de comisario debe seguir la misma rigurosidad que se expuso en la sección anterior con relación al artículo 13 de la SECP-6, “Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función

ARTÍCULO 18: Aumento del capital social de las Sociedades Mercantiles

de Comisario” y la guía descrita en el ejemplo de la ilustración número 4 sirve en muchos aspectos para emitir el informe requerido en esta sección. Sin embargo el informe debe incluir aspectos adicionales como por ejemplo:

1. En el caso de la capitalización de los resultados acumulados o pago de dividendos en acciones, el informe del comisario debe incluir la revisión de las condiciones de “recaudadas” y “disponibles” de las utilidades que se convertirán en capital social, así como también la cantidad de acciones a emitir y su valor nominal.
2. Cuando el aumento del capital social se realice con nuevos aportes en efectivo u otros bienes o una combinación de ambos, en el informe del comisario se debe incorporar la comprobación de existencia y propiedad de los bienes aportados y el depósito del efectivo en las cuentas bancarias.
3. En el caso del aumento por capitalización de acreencias de empleados o proveedores, en el informe del comisario debe incluirse la revisión que se haya realizado sobre el contrato que ampare el pago basado en acciones o cualquier otro contrato relacionado con la conversión de deudas en capital social.
4. Si el aumento del capital social se realiza por corrección monetaria del valor de las acciones por efectos de la inflación, la revisión por parte del comisario implica la comprobación de que el importe del ajuste realizado sobre los activos, así como también la actualización del capital social por efecto de la inflación se haya registrado en los libros legales de la entidad y el Registro Mercantil correspondiente.
5. Para la capitalización de acreencias de accionistas o conversión de cuentas por pagar accionistas en capital social la revisión del comisario debe incluir el registro contable de las cuentas por pagar y de los activos respectivos.

C. Informe de auditoría sobre los estados financieros del año anterior a la fecha del aumento.

El artículo 18 de la Resolución N° 019 establece que si el aumento del capital social se realiza como producto de la corrección monetaria, se debe presentar adicionalmente, el informe de auditoría sobre el cierre del ejercicio del año anterior al de la fecha del aumento, en este caso el informe que se debe entregar se corresponde con el informe que se recomendó entregar en ocasión de la aprobación o modificación de los estados financieros del año anterior, el cual se expuso en el ejemplo descrito en la ilustración 3, correspondiente a los requerimientos del artículo 13, es decir un INFORME DE AUDITORÍA, aplicando la Norma Internacional de Auditoría 700, “Formando una Opinión e Informando sobre los Estados Financieros, (NIA 700).

D. Certificación de las cuentas por pagar a accionistas.

El artículo 18 de la resolución N° 019 establece que si el aumento del capital social se realiza como producto de capitalización de acreencias de accionistas, se debe presentar adicionalmente, la certificación de las cuentas por pagar accionistas mediante un informe emanado de auditoría.

En este caso las acreencias de accionistas capitalizadas, representadas por las cuentas por pagar accionistas y preparada por el contador o administrador de la entidad, debe ser revisada por un contador público, actuando como AUDITOR INDEPENDIENTE, lo que le proporcionaría a los usuarios de la información contenida en dicha cuenta, seguridad sobre la veracidad razonable y no absoluta de las acreencias que han servido de fuentes del aumento del capital social.

Bajo el nuevo enfoque internacional de las normas para la actividad profesional del contador público venezolano, en su rol como AUDITOR INDEPENDIENTE, un trabajo de auditoría sobre un elemento de un estados financiero (cuentas por pagar accionistas) se prepararía con base en la Norma Internacional de Auditoría 805, “Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros Individuales y Elementos Específicos, Cuentas o Partidas de un Estado Financiero”. Sin embargo, el requerimiento del artículo 18 de la Resolución N° 019 hace mención de “certificación de las cuentas por pagar accionistas” y con base en la definición del Diccionario de la Lengua Española de este término como “Documento en el cual se asegura la verdad de un hecho”, lo adecuado sería aplicar la Normas Internacional de Trabajos de Atestiguamiento número 3000 (NITA-3000), la cual permite expresar una CONCLUSIÓN sobre la evaluación de un asunto identificable (cuentas por pagar accionista), contra unos criterios (Obligación presente, surgida a raíz de la incorporación de activos aportados por los accionistas en el pasado).

En la ilustración 5 se presenta un ejemplo del informe del AUDITOR INDEPENDIENTE al certificar las cuentas por pagar accionistas como pasivo de la entidad u obligaciones presentes con los accionistas por la incorporación de bienes en fechas anteriores.

Ilustración 5: Ejemplo del informe del AUDITOR INDEPENDIENTE al certificar las cuentas por pagar accionistas

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Destinatario apropiado⁵
[NOMBRE DE LA EMPRESA]

ALCANCE

He (Hemos) sido contratados para informar sobre la relación de las cuentas por pagar a los accionistas al [Incluir la fecha de corte de las cuentas por pagar a los accionistas] la cual se adjunta y representa el importe a convertir en capital social de la empresa EJEMPLO, C.A., mediante el proceso de capitalización de las acreencias con los accionistas.

RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES

Los administradores de la empresa EJEMPLO, C.A., son los responsable de la preparación y presentación de la relación de las cuentas por pagar accionistas al [Incluir la fecha de corte de las cuentas por pagar a los accionistas].

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Mi (Nuestra) responsabilidad consiste en expresar una conclusión sobre la existencia, para la empresa EJEMPLO, C.A., de una obligación presente con los accionistas y que la misma proviene de bienes aportados por ellos en el pasado e incorporados como activos de la empresa, según la relación de cuentas por pagar a los accionistas, preparada y presentada por los administradores de la empresa EJEMPLO, C.A., con base en nuestros procedimientos, la cual fue realizada de conformidad con la Norma Internacional para trabajos de atestiguamiento, distintos de auditorías y revisión de estados financieros, número 3000 (NITA 3000).

Un trabajo de atestiguamiento para informar sobre la relación de las cuentas por pagar accionistas, implica llevar a cabo procedimientos de auditoría para obtener evidencia sobre la existencia de una obligación presente con los accionistas y que la misma proviene de bienes aportados por ellos en el pasado e incorporados como activos de la empresa. La norma prevé que cumpla (cumplamos) con los requerimientos éticos, y que planifiquemos y realicemos nuestros procedimientos para obtener una seguridad razonable de que las cuentas por pagar a los accionistas representan una obligación presente de la entidad con los accionistas por los bienes aportados en el pasado e incorporados como activos de la empresa.

⁵ Normalmente, el dictamen del auditor independiente se dirige a aquellos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia para los accionistas o los encargados del gobierno corporativo de la entidad cuya información financiera se audita, revisa o atestigua.

Ilustración 5: Ejemplo del informe del AUDITOR INDEPENDIENTE al certificar las cuentas por pagar accionistas

Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor independiente de la empresa, lo cual incluye la revisión de documentos y registros contables de las transacciones que demuestran la existencia de una obligación presente de la entidad con los accionistas por la incorporación de activos aportados en el pasado.

CONCLUSIÓN

Mi (nuestra) conclusión se ha formado sobre la base de la evidencia obtenida. Los criterios que utilice (utilizamos) para formar mi (nuestra) conclusión son los relacionados con la existencia de una obligación presente con los accionistas por la incorporación de bienes aportados por ellos en el pasado, según se muestra en la relación de cuentas por pagar a los accionistas al [Incluir fecha de la presentación del inventario]. En conclusión, respecto a todo lo importante, certifico (certificamos) que:

- a) La relación de cuentas por pagar a los accionistas al [Incluir fecha de la presentación del inventario] la cual se adjunta, representan una obligación presente para la empresa EJEMPLO, C.A., con los accionistas y*
- b) La referida obligación proviene de los bienes aportados por los accionistas en el pasado e incorporados como activos en la empresa EJEMPLO, C.A.*

USUARIOS PREVISTOS Y PROPÓSITO

Este informe está dirigido únicamente para tramitar ante el Registro Mercantil [Identificar], de la Circunscripción Judicial del Estado [Incluir Estado], el acta de aumento del capital social por de la empresa EJEMPLO, C.A., por capitalización de las acreencias con los accionistas.

Firma del Contador Público

CPC

Ciudad y Fecha