

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



“HERRAMIENTAS DE AUDITORIA PARA EVALUAR LOS HECHOS ECONÓMICOS DE LAS CUENTAS
DE ACTIVO E INFORMES ANALÍTICOS DE CONTROL NO CONTEMPLADOS EN LA NORMA DE
CONTABILIDAD FINANCIERA N° 21”

Trabajo de Investigación Presentado por:

Burgos Arévalo, Hugo Leonel

Gamero Figueroa, Rolando José

Palacios Ortez, Holssen Wilhanders

Para Optar al Grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Marzo de 2011

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Master Rufino Antonio Quezada Sánchez
Secretario	:	Licenciado Douglas Vladimir Alfaro Chávez
Decano de La Facultad de Ciencias Económicas	:	Master Roger Armando Arias Alvarado
Secretario de La Facultad de Ciencias Económicas	:	Master José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de La Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciado Juan Vicente Alvarado Rodríguez
Coordinador de Seminario	:	Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor Director	:	Licenciado José Javier Miranda
Asesor Metodológico	:	Licenciado Luis Felipe Gutiérrez
Jurado Examinador	:	Licenciado Abraham de Jesús Ortega Chacón Licenciado José Javier Miranda

Marzo de 2011

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A Nuestro Padre Celestial, por ser la luz que nos ha
Guiado en el camino hacia el logro de
Nuestra meta.

A Nuestros Padres y Familiares, por todo el Amor, sacrificio y
Paciencia brindada durante la carrera.
Y

A todos los catedráticos que con sus enseñanzas y
Orientaciones forjaron en nosotros el
Profesionalismo digno de un estudiante de
La Universidad de El Salvador.

LOS AUTORES

ÍNDICE

Contenido	Pág. No.
Resumen Ejecutivo	i
Introducción	ii
CAPÍTULO I: SUTENTACIÓN TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL	
1.1 DEFINICIONES	1
1.1.1 Organización No Gubernamental (ONG)	1
1.1.2 Informe Analítico de Control	1
1.1.3 Definición de Cooperante	1
1.1.4 Definición de Proyecto	1
1.1.5 Definición de Programa	1
1.2 ANTECEDENTES DE LAS ONG's	2
1.2.1 Antecedentes Internacionales	2
1.2.2 Antecedentes Nacionales	2
1.2.2.1 Generalidades	3
1.2.2.2 Características de las ONG's	3
1.2.2.3 Fuentes de Financiamiento	4
1.3 SUSTENTACIÓN TÉCNICA	5
1.3.1 Tratamiento Contable de los Bienes Propiedad de las ONG's	6
1.3.2 Depreciación de Activos	6
1.4 SUSTENTACIÓN LEGAL	7
1.4.1 Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro	7
1.4.2 Reglamento de Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro	7
1.5 DESARROLLO DE LA PROBLEMÁTICA	7

CAPÍTULO II: DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

2.1	Planteamiento del Caso Práctico	9
2.1.1	Generalidades de la Fundación X	9
2.2	Balances Generales Comparativos de la Fundación X	12
2.3	Estructura, Forma de Abordar y Resolver el Caso Práctico	13
2.4	Propiedades, Planta y Equipo	13
2.4.1	Ejercicio de Revaluación	13
2.4.2	Ejercicio de Reconocimiento Inicial de Propiedad, Planta y Equipo	16
2.5	Activos Intangibles Distintos de las Plusvalías	20
	Bibliografía	25

Anexos

Anexo I: Resumen de la Metodología

Anexo II: Tabulación y Lectura de Datos

Resumen Ejecutivo

La investigación se originó debido a la necesidad que presentan las ONG's de registrar hechos económicos de las cuentas de Activo que no se **contemplan en la NCF N°21**, así como también de mejorar los lineamientos para la elaboración de sus informes de control, por lo que se consideró oportuno realizarla en torno a las organizaciones no lucrativas ya que en la actualidad constituyen una parte muy importante en la sociedad civil salvadoreña. Los objetivos trazados para este trabajo se enmarcan en presentar una herramienta de auditoría que contribuya a mejorar la evaluación de los hechos económicos antes mencionados.

La metodología utilizada fue la recolección de la información a través de encuestas contestadas por contadores de ONG's y el auditor de éstas, con lo que se reforzaron los objetivos y se identificó la necesidad de realizar ésta investigación, consultando las fuentes primarias y secundarias de información consolidando y enmarcando los resultados en el caso práctico desarrollado en el capítulo II; el resultado más importante es brindar ese instrumento de auditoría de manera que sea funcional y de utilidad pública a todos los intereses pero con especial énfasis a los auditores para mejorar sus herramientas y expresar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, esto sin dejar de lado a los estudiantes, ya que estará disponible otra fuente bibliográfica a su alcance para sus indagaciones y sobre todo en el desenvolvimiento de ésta área. La creación y mejora de estos instrumentos ayudará a que más profesionales tengan otra opinión acerca de los problemas resueltos en el capítulo II. Además de proporcionar material bibliográfico a los contadores de las entidades sin fines de lucro.

Con lo citado anteriormente concluimos que lo expuesto en el documento proporciona una fuente bibliográfica para todo profesional y estudiante del área de auditoría, el cual puede consultar en específico la resolución del caso práctico de manera que tengan una herramienta más a su disposición para desarrollar sus actividades de auditoría.

Introducción

En la actualidad, las Organizaciones No Gubernamentales tienen un papel importante en la sociedad civil salvadoreña, surgen y se desarrollan, con la finalidad de cubrir necesidades básicas insatisfechas y/o vacíos y aspectos estratégicos para el desarrollo de la sociedad, por lo que muchas de éstas han incrementado y diversificado sus hechos económicos, tanto así que algunos de estos todavía no se encuentran contemplados en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21, su regulación y aplicación está a cargo del Registro de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro, dependencia del Ministerio de Gobernación.

La investigación se realizó con el propósito de proporcionar herramientas que contribuyan a los auditores a mejorar la evaluación de los hechos económicos de las cuentas de activo no contempladas en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21.

En el primer capítulo se presentan las definiciones, antecedentes internacionales y nacionales, y generalidades de las ONG'S, así como la sustentación técnica y legal aplicable a dichas instituciones y por último pero no menos importante el desarrollo de la problemática de la investigación.

En el segundo capítulo se presenta el aporte de la investigación a través del desarrollo del caso práctico, describiendo los procedimientos de auditoría a utilizar para evaluar los hechos económicos de las cuentas de activo no contemplados en la NCF N° 21.

Al final del documento se detalla la bibliografía utilizada para el desarrollo la investigación, que podrá utilizarse para ampliar y verificar puntos importantes que el lector estime convenientes, asimismo, se presentan anexos con un resumen de la metodología utilizada, y análisis de la información recolectada.

CAPÍTULO I: SUSTENTACIÓN TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL

1.1 DEFINICIONES

1.1.1 Organización No Gubernamental (ONG)

Es el Conjunto de organizaciones dirigidas o gerenciales en el ámbito de lo privado o de la solidaridad ciudadana o gremial, promueve diversas demandas e intereses de los grupos sociales, entre ellos: defensa económica, género, promoción humana, desarrollo, científicos, culturales, entre otros.

Es un grupo de individuos organizados para el beneficio público que es independiente del gobierno y cuya índole puede ser de tipo humanitario, cooperativo o de cabildeo y que no existe para fines comerciales.

1.1.2 Informe Analítico de Control

Informes llevados por la administración de las ONG's que sirven para salvaguardar los activos de la entidad, y los cuales son presentados a cooperantes y alta gerencia de las entidades.

1.1.3 Definición de Cooperantes

Organismos internacionales o nacionales encargados de financiar los programas o proyectos de las ONG's, los fondos provienen principalmente de donaciones.

1.1.4 Definición de Proyecto

En el sector de las entidades sin fines de lucro, se conoce con este término a cierto conjunto de actividades que conllevan la consecución de un fin, específicamente a la satisfacción de necesidades de los beneficiarios.

1.1.5 Definición de Programa

Es el conjunto de actividades que conllevan una filosofía intrínseca, derivada de la visión u objetivo que tiene la entidad, así como también bajo este concepto cabe el desarrollo de múltiples proyectos que son afines y que guardan similitud entre sí.

1.2 ANTECEDENTES DE LAS ONG's

El surgimiento de las Organizaciones sin fines de Lucro se vio influenciado por sucesos históricos internacionales y nacionales, que a continuación se presentan.

1.2.1 Antecedentes Internacionales

Año	Suceso
1155	Se fundó la primera Organización no Gubernamental sin fines de lucro denominada "Las Carmelitas"
1210	Se fundó la segunda organización más importante del mundo denominada "Las Franciscanas"
1960	Se marca el punto de partida y evolución de las ONG's en América Latina, con el objetivo de contribuir al desarrollo económico y social de sus países.
1969	El inicio de una nueva política por parte de Estados Unidos de cooperación para América Latina, llamada Alianza para el Progreso.

1.2.2 Antecedentes Nacionales

Año	Suceso
1948	Se crea la Institución "Amigos de la Tierra" con el objetivo de ayudar a la protección del medio ambiente y la agricultura.
1959	Nace "Caritas en El Salvador", nacida de la Conferencia Episcopal en América Latina administrada por la Agencia Internacional para el Desarrollo (AID), y Servicio de Ayuda Católica.
1980	La guerra civil propició el surgimiento de nuevas ONG's de diferente naturaleza, para atender las situaciones de emergencia de la población desplazada.
1996	Se otorga un fuerte control a través del Ministerio de Gobernación para evitar el lavado de dinero, desviación de fondos, financiamiento de campañas, entre otros.

1.2.2.1 Generalidades de las ONG's

Las Organizaciones No Gubernamentales tienen un papel importante dentro del proceso de cambios mundiales y principalmente dentro de los que se generan al interior de los Estados. En el proceso de modernización, son instancias que representan la capacidad del sector de las ONG's, de asumir la conducción y administración de programas de desarrollo. Como instituciones privadas, nacen y se multiplican en un período en donde se crean condiciones y demandas en El Salvador.

Después de la firma de los Acuerdos de Paz en 1992 y durante el proceso de su implementación, las ONG's se han redefinido y reestructurado a las exigencias actuales. De esta manera, puede afirmarse que el surgimiento de estas es reflejo de la crisis institucional y del proceso de transformación del Estado; surgen y se desarrollan, con la finalidad de cubrir necesidades básicas insatisfechas y / o vacíos y aspectos estratégicos para el desarrollo.

En función de cubrir espacios o aspectos estratégicos para el desarrollo, generalmente definen su campo específico de trabajo en Investigación, crédito, educación, capacitación, transferencia tecnológica, salud/nutrición y saneamiento ambiental, conservación y desarrollo del medio ambiente, vivienda y servicios básicos. Y el alcance (especializado General) y la cobertura (nacional, regional, local). La limitación de recursos exige mejorar los niveles de productividad, asegurar la eficiencia administrativa y la eficacia en los resultados, tiempos y costos.

Su carácter "sin fines de lucro" no les impide la búsqueda de alternativas para generar recursos propios. En muchos casos el entorno inducía y justificaba la obtención de recursos destinados a grupos sin compromisos de proporcionar resultados. Las nuevas exigencias demandan profesionalizar los métodos y mejorar los estilos de trabajo.

1.2.2.2 Características de las ONG's

Entre las principales características con las que se pueden identificar estas instituciones están:

- a) Las formadas por individuos estructuralmente organizados.
- b) Son organismos privados (no públicos)

- c) Operan dentro del marco del sistema social establecido y poseen una identidad legal o reconocimiento.
- d) No buscan el lucro institucional ni el de sus miembros.
- e) Sus empleados son asalariados.
- f) Sus actividades están orientadas hacia el desarrollo y el beneficio de personas ajenas a la institución.
- g) Laboran basándose en programas o proyectos definidos de operación en favor de los sectores beneficiados.
- h) La concepción del desarrollo que manejan puede ser similar, complementaria, o alternativa de la política de los gobiernos, dependiendo del tipo de ONG'S, además, siempre incluyen alguna forma para que participen los beneficiados.
- i) Operan mediante proyectos y programas de desarrollo concebidos como series planeadas de actividades orientadas hacia la satisfacción de necesidades de los sectores pobres de la población, ejecutando proyectos de salud, educación, créditos y otros.
- j) Sus recursos generalmente provienen de donantes.
- k) Están obligados a llevar contabilidad formal.
- l) Deben presentar anualmente sus estados financieros (Balance General y Estado de Resultados) al Ministerio de gobernación.
- m) Sus derechos y obligaciones están regidos principalmente por sus estatutos.
- n) Los programas y proyectos que ejecutan se encuentran regidos por los convenios de cooperación.
- o) Para ciertas obligaciones sustantivas se encuentran excluidas del pago de impuestos.

1.2.2.3 Fuentes de Financiamiento

Las organizaciones no gubernamentales por su naturaleza dependen de donaciones restringidas y otras colaboraciones específicas; las cuales posteriormente son orientadas a la realización de los distintos programas y proyectos que éstas tienen previstos realizar, los fondos son liquidados de acuerdo a las directrices establecidas por los órganos de cooperación. Dicho financiamiento puede provenir de instituciones u organizaciones locales o de donantes internacionales, siendo éstos últimos los que constituyen la principal fuente de financiamiento de las ONG's. Las donaciones son informadas al Ministerio de Hacienda por medio de formulario establecido para tal obligación.

1.3 SUSTENTACIÓN TÉCNICA

Con fecha 31 de octubre de 2003 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, tomó el acuerdo de establecer un Plan Escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, tomando en cuenta las características propias de la empresa y entidades sujetas a adoptar tal normativa. Para el año 2009 y específicamente el 30 de noviembre de ese año según publicación de Diario Oficial número 224, tomo 385 se aprueba la adopción de NIIF para PYMES para todas aquellas entidades que no cotizan sus acciones en bolsa de valores, esta normativa es adoptada por el CVPCPA en el contexto de brindar a dichas entidades una normativa técnica aplicada a sus operaciones.

Sin embargo, el órgano rector de las ONG'S, es decir, el Registro de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de lucro, dependencia del Ministerio de Gobernación, en la práctica cotidiana utiliza como base técnica la Norma de Contabilidad Financiera N° 21 "Registro de las operaciones financieras en las organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro"¹ para la revisión y aprobación de los sistemas contables presentados por dichas entidades de derecho privado.

La investigación aborda herramientas de auditoría para evaluar los hechos económicos no contemplados en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21, por lo tanto, se toman como base para elaborar dichas herramientas, las Normas Internacionales de Auditoría N° 300 "Planificación de una Auditoría de Estados Financieros", N° 315 "Identificación y Evaluación de los Riesgos de Errores Materiales a través del Entendimiento de la Entidad y su Entorno", N° 320 "Materialidad en la Planificación y Ejecución de una Auditoría" N° 330 "Respuestas del Auditor a los Riesgos Evaluados".

A continuación se presenta el tratamiento contable de las cuentas de Activo (Activo Corriente, Activo no Corriente), según lo contemplado en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21.

¹ La vigencia de esta norma es para los ejercicios que comienzan en o después del 1 de enero de 1997

1.3.1 Tratamiento Contable de los Bienes Propiedad de las ONG's

Dentro de los recursos de las Organizaciones Sin Fines de Lucro, hay que reconocer la existencia de activos que son aquellos bienes tangibles y derechos adquiridos propiedad de la institución para llevar a cabo su finalidad.

La valuación de los activos tiene que hacerse según lo estipulado en el convenio o sobre la base de principios de contabilidad generalmente aceptados. Es recomendable que esta sea proporcionada por un perito valuador.

Los activos que figuren en los balances de la entidad, tienen que ser los que se utilicen para la prestación de sus servicios a sus beneficiarios.

En el caso de compra de bienes que corresponden a la ejecución de las obras o actividades que serán propiedad de los beneficiarios o para beneficio de estos, se registraran como gasto en su respectivo proyecto y se transferirán por medio de acta a los beneficiarios, según conste en el convenio de cooperación firmado.

Cuando se tengan, los fondos constituidos para la implementación de planes crediticios alternativos, rotativo o comunitario, siempre que el servicio sea prestado por la entidad y que dicho programa sea propiedad de la misma.

Cuando se trate de fondos que tengan la misma finalidad, pero que serán transferidos a la administración de los beneficiarios deben ser considerados como pasivos de la Institución hasta que se termine la ejecución del proyecto que dio origen a ese bien, el cual se transferirá por medio de acta de entrega por parte del cooperante.

1.3.2 Depreciación de Activos.

No obstante, que los activos son recibidos con carácter de donaciones es conveniente llevar una historia acerca de su utilización para una mejor gestión de este tipo de bienes.

La depreciación es el desgaste que sufren los bienes, por uso, por el tiempo, avances tecnológicos, entre otros; y que tienen un efecto directo en la vida útil de los bienes. El método de depreciación que se adopte es una forma financiera de reconocer dicho desgaste.

Desde este punto de vista su principal aplicación consiste en llevar un registro para crear una reserva para enfrentar el costo de reposición del bien al momento de su extinción.

1.4 SUSTENTACION LEGAL

En el año de 1996 se propuso el proyecto de Ley para regular las ONG's, en la que intervino el Ministerio de Gobernación (Antes Ministerio del Interior) por parte del Estado, para evitar que éstas instituciones se involucren en lavado de dinero, desviación de fondos, patrocinio de campañas políticas, entre otros. De ésta manera, en diciembre del mismo año se aprobó y publicó la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro, mediante Decreto Legislativo No. 894, de fecha 21 de noviembre de 1996, publicado en el Diario Oficial No. 230, tomo 333 de fecha 17 de diciembre de 1996, que sustituyó las disposiciones contempladas en el Código Civil, brindando un mayor control a través del Ministerio de Gobernación.

1.4.1 Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro

La obligación de llevar contabilidad formal se encuentra regulada en el artículo 40 de dicha ley.

1.4.2 Reglamento de Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro

La obligación de tener un Catálogo de Cuentas y Manual de aplicación se encuentra contemplada en el Artículo 25 del citado reglamento.

1.5 DESARROLLO DE LA ROBLEMÁTICA

Al igual que toda institución legalmente constituida, las Organizaciones No Gubernamentales deben registrar sus movimientos económicos, utilizando un sistema contable, para dar a conocer la situación financiera en un tiempo dado para la toma de decisiones de los diferentes usuarios (Cooperantes, Auditores, Directores Administrativos, entre otros.)

Por tal razón, el Artículo 40 de la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro y el Artículo 25 del Reglamento de Aplicación, establece que las ONG's deben de llevar su contabilidad de acuerdo con algunos de los sistemas contables generalmente aceptados y normativa tributaria, además los registros contables deberán ser llevados según las exigencias de la técnica contable. Actualmente este requisito legal lo cumplen todas las instituciones en estudio, en base a la información recolectada, lo que demuestra que conocen dicha normativa legal, sin embargo, estas instituciones presentan dificultades al aplicar la normativa técnica contable, ya que existen hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21, como la Reevaluación de Activo Fijo, y Propiedad, Planta y Equipo, que por no conocer el tratamiento contable adecuado, están siendo mal registrados por las instituciones, utilizando una base inadecuada (PCGA), afectando la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros .

Por otra parte, la falta de conocimiento de la institución por parte del personal de contabilidad de las ONG'S, es otro problema que afecta a dichas instituciones, esto debido a que muy pocas elaboran los Informes Analíticos de Control indispensables para salvaguardar sus activos, y que presentan información complementaria, como el Informe de Adquisición de Bienes y Servicios, entre otros. Estos informes son requeridos por el auditor de Estados Financieros Históricos para realizar su trabajo de auditoría, sin embargo, en algunas instituciones la información difiere de la información financiera contable, provocando inconvenientes con los organismos cooperantes, ocasionados por las observaciones realizadas por el auditor.

Actualmente, el auditor de las ONG'S utiliza como apoyo para evaluar la razonabilidad de los hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21, lo establecido en las NIIF versión completa, no obstante, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, ha pronunciado que el país utilizará el marco técnico de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas para la preparación y presentación de los Estados Financieros para los ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2011, por lo tanto, el auditor debe utilizar este marco técnico como base para la elaboración de los procedimientos de auditoría para evaluar la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros, así como de los Informes Analíticos de Control.

CAPÍTULO II: DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

2.1 Planteamiento del Caso Práctico

De acuerdo con los resultados obtenidos en la investigación de campo, se ha tomado la Fundación “Monte Bello” para la realización del caso práctico, tomando en consideración que esta posee hechos económicos de las cuentas de activo que no se encuentran contemplados en la NCF N° 21.

2.1.1 Generalidades de la Fundación “Monte Bello”

Antecedentes

La Fundación “Monte bello”, fue creada mediante Acta Constitutiva del 26 de julio de 1996 y nació jurídicamente mediante la aprobación de sus estatutos por el Ministerio de Gobernación (antes Ministerio del Interior) con fecha 19 de mayo de 1998. Publicados en Diario Oficial No. 340 de fecha 26 de agosto del mismo año.

Fines de la Fundación

La Fundación tiene como fin: fomentar y difundir el desarrollo educativo, en el ámbito social, formativo y cultural; articulando para ello instituciones y personas de la sociedad civil, en búsqueda de contribuir a la solución integral de problemas que afectan a la población.

Y para lograrlo se desarrollaran las siguientes actividades:

- a) Canalizar recursos de instituciones y organismos nacionales o extranjeros, empresas y personas, que se destinen al financiamiento de proyectos educativos, formativos y culturales.
- b) Diseñar, elaborar y proporcionar programas y materiales informativos, educativos y culturales con metodología apropiada para coadyuvar a la presentación y capacitación de los educadores, promotores y facilitadores.
- c) Colaborar con otras entidades con fines y objetivos similares para brindar ayuda a la población.

Domicilio y Dirección de la Fundación

Su domicilio en el Municipio de San Salvador y sus oficinas en la dirección siguiente: colonia y calle Santa Teresa, casa # 14, San Salvador.

Operaciones y Políticas Contables

A continuación se resumen las prácticas contables más importantes utilizadas por la fundación para la elaboración y presentación de Estados Financieros.

Presentación de Estados Financieros

Los Estados Financieros deben comprender como conjunto los siguientes: Balance General, Estado de Resultados, Estado de Cambios en el Fondo Patrimonial, Estado de Flujos de Efectivo y Políticas Contables y Notas Explicativas. La política administrativa tradicional adoptada por la Fundación "Monte Bellos", es emitir solamente Balance General y Estado de Resultados al cierre de cada ejercicio.

Los Estados Financieros como conjunto deben estar elaborados y debidamente firmados por el Representante Legal de la Institución, el Contador de la entidad y por un Auditor Externo.

Auditoría de Estados Financieros

Se ha asignado a la Firma de Auditoría Grupo A54 y Cía. para auditar el ejercicio que inicia el 01 de Enero y finaliza el 31 de Diciembre del año 2009 de la Fundación para que emita opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros de dicho Ejercicio.

Propiedad Planta y Equipo

Los bienes muebles están valuados en los términos establecidos por el donante, o al valor de costo o mercado el que sea más bajo. La depreciación se calcula por el método de línea recta.

La política contable actual determina la vida útil de los bienes con base a los plazos fiscales.

Ingresos

La Fundación reconoce sus ingresos utilizando el método de acumulación.

Se registran como ingresos, las donaciones en efectivo sin restricciones al momento que se realice, las donaciones que se reciben con el objeto de transferirlos a terceros vía sesión o ejecución de proyectos de beneficio social conforme se utilicen en los objetivos establecidos y bajo las condiciones y al valor establecido.

Impuesto Sobre la Renta

De acuerdo a resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, con fecha 6 de febrero de 2001, se declaró a la Fundación como sujeto pasivo excluido de la obligación tributaria sustantiva.

Uso de Moneda y Regulaciones Cambiarias

Los libros de la fundación se llevan en dólares de los Estados Unidos de América representados por el símbolo (\$) en los Estados Financieros adjuntos. Las operaciones de moneda extranjera con el exterior se realizan en el sistema bancario local e internacional. El Colón Salvadoreño está vinculado al Dólar de los Estados Unidos de América, el cual a raíz de la entrada en vigencia de la Ley de Integración Monetaria posee curso legal irrestricto con poder liberatorio ilimitado, a un cambio fijo de ¢8.75 por US \$1.00, respectivamente.

Junta Directiva

Según Escritura de Constitución, celebrada el 10 de junio de 2006, se nombró Junta Directiva, que tomo posesión a partir de esa misma fecha y estará en funciones 3 años; la cual se inscribió en el Registro de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro en enero de 2007, al N° 22, en los folios 779 al 780, del libro 79. De dicho Registro.

Presidente	:	Ricardo Pineda Orantes
Vicepresidente	:	Milton Méndez
Secretario	:	Luis Merino Peña
Tesorero	:	Lorena Beatriz Escalante
Primer Director	:	Carlos Leonel González
Segundo Director	:	Carmen Elena de Domínguez

2.2 Balances Generales Comparativos de la Fundación

FUNDACIÓN "Monte Bello"
(Entidad sin fines de lucro de nacionalidad salvadoreña)
BALANCES GENERALES COMPARATIVOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
(Cifras expresadas en unidades de dólares de los Estados Unidos de América)

	2009	2008
ACTIVO		
DISPONIBLE	35,409.83	22,010.14
Efectivo	5,954.22	621.13
Bancos	<u>29,455.61</u>	<u>21,389.01</u>
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	166,751.56	102,475.68
Cuentas por cobrar	165,452.28	102,043.05
Cuentas transitorias	<u>1,299.28</u>	<u>432.63</u>
ACTIVO FIJO	84,736.28	114,423.77
Bienes inmuebles	151,736.54	196,729.22
Bienes muebles	102,857.14	102,857.14
Intangibles	2,486.00	-
Depreciación acumulada	(171,014.08)	(185,227.93)
Amortizaciones	(1,329.32)	-
Crédito fiscal	<u>-</u>	<u>65.34</u>
REVALUACIONES	252,948.57	-
Bienes inmuebles	<u>252,948.57</u>	<u>-</u>
DIFERIDO	225.00	-
Pagos por adelantados	<u>225.00</u>	<u>-</u>
TOTAL ACTIVO	<u>540,071.24</u>	<u>238,909.59</u>
PASIVO		
CIRCULANTE	119,770.10	91,464.30
Cuentas por pagar	116,039.35	80,518.90
Cuentas transitorias	2,930.30	-
Retenciones	<u>800.45</u>	<u>10,945.40</u>
OTROS PASIVOS	63,050.75	15,173.38
Donantes de proyectos	60,545.06	15,173.38
Fondos en custodia	<u>2,505.69</u>	<u>-</u>
FONDO PATRIMONIAL		
PATRIMONIO Y RESERVAS	357,250.39	132,271.91
Patrimonio activo fijo	84,736.28	114,358.43
Patrimonio financiero	3,644.95	17,913.48
Superavit por revaluación	252,948.57	-
Resultados del ejercicio	<u>15,920.59</u>	<u>-</u>
TOTAL PASIVO Y FONDO PATRIMONIAL	<u>540,071.24</u>	<u>238,909.59</u>

Las notas adjuntas son parte integral de los estados financieros

F _____
Lic. Ricardo Pineda Orantes
Presidente

F _____
Lic. Arturo Alessandri Meza
Contador

F _____
Grupo A54 y Cía.
Auditores Externos

2.3 Estructura, Forma de Abordar y Resolver el Caso Práctico

Tomando en cuenta los resultados de la investigación y considerando los hechos económicos que presenta esta Fundación, las propuestas que se desarrollarán serán las siguientes:

- Propiedades, Planta y Equipo.
- Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía.

Los casos que se desarrollaran tendrán la estructura que a continuación se detalla:

- A. Redacción del ejercicio a desarrollar.
- B. Situación actual del registro contable
- C. Procedimientos a realizar para su evaluación (programas de auditoría).
- D. Propuesta de registro según NIIF para PYMES.

2.4 Propiedades, Planta y Equipo

2.4.1 Ejercicio de Revaluación

A. Redacción del Ejercicio (Revaluación de Edificio)

La sección 17 "Propiedad, Planta y Equipo" de Las NIIF para PYMES no contempla la revaluación de los elementos de la Propiedad, Planta y Equipo, sin embargo, la institución se encuentra en el proceso de adopción por primera vez de esta NIIF, y tal como lo establece el párrafo 10 literal "d" de la Sección 35 "Transición a las NIIF para PYMES", "una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación".

Ejercicio: Un edificio con un costo histórico de \$151,736.54, vida útil de veinte años, se encuentra al final del duodécimo año de uso, la forma de depreciación es en línea recta, la entidad ha considerado que el edificio se encuentra en muy buenas condiciones por lo que decide revalorarlo, para lo cual contrata los servicios de un perito valuador conocedor de este tipo de edificios dándole de esta manera un soporte

técnico y legal a la revaluación. El perito valuador determinó que el valor razonable del edificio es de \$252,948.57 y que de acuerdo a su evaluación se le estiman quince años más de vida.

B. Situación Actual del Registro Contable

A continuación se describe el registro contable realizado por la entidad:

Partida X					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
01/01/09		Revaluaciones		\$252,948.57	
		Bienes Inmuebles	<u>\$252,948.57</u>		
		Superávit por Revaluación			\$252,948.57
C/ Registro de la Revaluación del Edificio					

C. Procedimientos a Realizar para su Evaluación (Programas de Auditoría)

A continuación se presenta el Programa de Auditoría a desarrollar para evaluar las cifras presentadas en los Estados Financieros:

Grupo A54 y Cía.

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA REVALUACIONES DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Entidad: _____

Objetivos:

1. Cerciorarse que los registros estén en base a NIIF para PYMES.
2. Comprobar que los cálculos sean razonables y consistentes.
3. Asegurarse del adecuado registro de los hechos económicos.

No	Procedimiento	Hecho por	Ref. PT's
Actividades Preliminares			
1.	Verificar los saldos contables antes de aplicada la revaluación.		
2.	Cotejar los saldos contables con los libros auxiliares (de control) del activo fijo.		
3.	Comprobar que la revaluación la haya realizado un perito certificado por un órgano competente.		
4.	Corroborar que el valor establecido en el valúo corresponda al del valor del mercado (valor razonable)		

Actividades al Revisar los Registros Contables			
1.	Verificar que el registro se haya realizado según lo establece la sección 17 de las NIIF para PYMES.		
2.	Comprobar los cálculos aritméticos realizados para determinar el nuevo valor del bien.		
3.	Verificar que las cuentas contables utilizadas correspondan a las planteadas en la propuesta de registro según NIIF para PYMES.		
4.	Confirmar que las cifras colocadas en la partida contable sean los calculados.		
5.	Cotejar que los saldos contables sean iguales a los reflejados en los libros auxiliares luego de realizada la revaluación		
6.	Conclusión sobre el trabajo realizado.		

Conclusión: _____

Cumplimiento de objetivos: _____

Alcance: ____%

D. Propuesta de Registro según NIIF para PYMES

El registro contable se deberá hacer según lo establecido en el párrafo 15 de la sección 17 “Propiedades, Planta y Equipo” de las NIIF para PYMES, el cual establece el método del costo como reconocimiento posterior al reconocimiento inicial, el registro contable es el siguiente:

Partida X 1					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
01/01/09		Propiedades, Planta y Equipo		\$101,212.03	
		Bienes Inmuebles	<u>\$101,212.03</u>		
		Depreciación Acumulada		\$91,041.92	
		Bienes Inmuebles	<u>\$91,041.92</u>		
		Fondo Patrimonial Activo Fijo			\$192,253.95
		Bienes Inmuebles	<u>\$192,253.95</u>		
C/ Registro de la Revaluación del Edificio.					

La información a revelar, según el párrafo 31 de la sección 17 de las NIIF para PYMES, es la siguiente:

- La base de medición utilizada para determinar el importe en libros a su valor bruto.
- Método de depreciación utilizado.
- Vida útil del bien.
- El importe bruto en libros y la depreciación acumulada.
- Una conciliación entre los importes en libros al principio y al fin del período sobre el que se informa.

2.4.2 Ejercicio de Reconocimiento Inicial de Propiedad, Planta y Equipo

A. Redacción del Ejercicio (Reconocimiento Inicial)

Ejercicio: Se adquirió una maquinaria por un valor de \$50,000.00 factura número 00215, con fecha 01-01-2009, para su instalación se incurrieron en los siguientes costos: gastos de transporte \$2,000.00, instalación y montaje \$5,000.00 y gastos promocionales por \$2,500.00 al término de su instalación la maquinaria ya se encontraba lista para ser utilizada, el método de depreciación es de línea recta y se estima una vida útil de 10 años. Todos los pagos se realizaron en efectivo.

B. Situación Actual del Registro Contable

A continuación se describe el Registro Contable Realizado por la Entidad:

Partida X					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
01/01/09		Activo Fijo		\$59,500.00	
		Bienes Muebles	<u>\$59,500.00</u>		
		Efectivo y Equivalentes			\$59,500.00
		Bancos	<u>\$59,500.00</u>		
C/ Registro de Adquisición de Maquinaria					

Partida X 1					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
01/01/09		Fondo Patrimonial Financiero		\$59,500.00	
		Fondo Patrimonial Activo Fijo			\$59,500.00
		Bienes Muebles	<u>\$59,500.00</u>		
C/ Registro complementario de Adquisición de Maquinaria realizado en el patrimonio de la institución.					

Partida X 2					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
31/12/09		Fondo Patrimonial Activo Fijo		\$5,950.00	
		Bienes Muebles	<u>\$5,950.00</u>		
		Depreciación Acumulada			\$5,950.00
		Bienes Muebles	<u>\$5,950.00</u>		
C/ Registro de la Depreciación anual					

C. Procedimientos a Realizar para su Evaluación (Programas de Auditoría)

Grupo A54 y Cía.

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA RECONOCIMIENTO INICIAL DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Entidad: _____

Objetivos:

1. Cerciorarse que todos los bienes propiedad de la empresa, estén registrados y valuados a su costo de adquisición.
2. Comprobar que los cálculos de depreciación sean razonables y consistentes.
3. Asegurarse del adecuado registro de las altas y bajas de los bienes.

No	Procedimiento	Hecho por	Ref. PT's
Actividades Preliminares			
1.	Verificar los saldos contables antes de dar de alta un elemento de la propiedad, planta y equipo.		
2.	Cotejar los saldos contables con los libros auxiliares (de control) del activo fijo.		
3.	Comprobar que las adquisiciones estén soportadas con sus		

	documentos legales de compra.		
4.	Verificar que los bienes que se hayan reconocido como Propiedad, planta y equipo posean las siguientes características: exista una probabilidad que la entidad obtenga beneficios económicos futuros y el costo del activo pueda medirse fiablemente.		
Actividades al Revisar los Registros Contables			
1.	Revisar que todos los costos se hayan capitalizado y verificar que estos no se hayan registrado como gastos del período.		
2.	Comprobar los cálculos aritméticos realizados para determinar el valor del bien.		
3.	Verificar que las cuentas contables utilizadas correspondan a las planteadas en la propuesta de registro según NIIF para PYMES.		
4.	Confirmar que los montos colocados en la partida contable sean los calculados		
5.	Cotejar que los saldos contables sean iguales a los reflejados en los libros auxiliares de la Propiedad, planta y equipo después de ser reconocidos.		
6.	Comprobar que el valor neto de los activos (valor del costo menos depreciación) se ha igual al reflejado en la cuenta patrimonio "Fondo patrimonial activo fijo".		
7.	Verificar que la depreciación no se ha reconocida como gasto del período.		
8.	Conclusión sobre el trabajo realizado.		

Conclusión: _____

Cumplimiento de objetivos: _____

Alcance: ____%

D. Propuesta de Registro Según NIIF para PYMES

El registro contable se deberá hacer según lo establecido en el párrafo 10 y 11 de la sección 17 "Propiedades, Planta y Equipo" de las NIIF para PYMES, el cual establece los componentes del costo de la medición en el momento del reconocimiento inicial, los registros contables son los siguientes:

Partida X					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
01/01/09		Propiedad, Planta y Equipo		\$57,000.00	
		Bienes Muebles	<u>\$57,000.00</u>		
		Gastos de Venta		\$ 2,500.00	
		Efectivo y Equivalente			\$59,500.00
		Bancos	<u>\$59,500.00</u>		
C/ Registro de Adquisición de Maquinaria.					

Partida X 1					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
01/01/09		Fondo patrimonial Financiero		\$57,000.00	
		Fondo Patrimonial Activo Fijo			\$57,000.00
		Bienes Muebles	<u>\$57,000.00</u>		
C/ Registro complementario de Adquisición de Maquinaria realizado en el patrimonio de la institución.					

Partida X 2					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
31/12/09		Fondo Patrimonial Activo Fijo		\$5,700.00	
		Bienes Muebles	<u>\$5,700.00</u>		
		Depreciación Acumulada			\$5,700.00
		Bienes Muebles	<u>\$5,700.00</u>		
C/ Registro de la Depreciación anual					

La información a revelar, según el párrafo 31 de la sección 17 "Propiedades, Planta y Equipo" de las NIIF para PYMES, es la siguiente:

- La base de medición utilizada para determinar el importe en libros a su valor bruto.
- Método de depreciación utilizado.
- Vida útil del bien.

- El importe bruto en libros y la depreciación acumulada.
- Una conciliación entre los importes en libros al principio y al fin del período sobre el que se informa.

2.5 Activos Intangibles Distintos de las Plusvalías

A. Redacción del Ejercicio (Reconocimiento Inicial)

Ejercicio: El 16 de abril del 2009 se adquiere un programa informático por valor de \$1,500.00 según factura 002145, se paga capacitación al personal contable por un monto de \$450.00, además de gastos notariales por \$50.00.

El método de amortización a utilizar es Lineal, la licencia para utilizar el software es de cuatro años.

B. Situación Actual del Registro

A continuación se describe el registro contable realizado por la entidad:

Desarrollo:

a) Registro de la Adquisición

Partida X					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
16/04/09		Activo Fijo		\$2,000.00	
		Intangibles	<u>\$2,000.00</u>		
		Efectivo y Equivalentes			\$2,000.00
		Bancos	<u>\$2,000.00</u>		
C/ Registro de Adquisición de sistema de información.					

Partida X 1					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
16/04/09		Fondo Patrimonial Financiero		\$2,000.00	
		Fondo Patrimonial Activo Fijo			\$2,000.00
		Programa Informático	<u>\$2,000.00</u>		
C/ Registro complementario de Adquisición de sistema de Información realizado en el patrimonio de la institución.					

b) Tabla de amortización por la vida útil estimada, según la medición al momento del reconocimiento

Costo de adquisición: \$2,000.00

$$\text{Amortización anual} = \frac{2,000.00}{4 \text{ años}} = 500.00 \text{ anual}$$

Tabla de amortización

Método de línea recta			
Año	Gasto de amortización	Amortización acumulada	Valor en libros
16/04/2009			2,000.00
31/12/2009	354.79	354.79	1,645.21
31/12/2010	500.00	854.79	1,145.21
31/12/2011	500.00	1,354.79	645.21
31/12/2012	500.00	1,854.79	145.21
16/04/2013	145.21	2,000.00	-

Cálculo primera fracción del año

Abril	14 Días
Mayo	31
Junio	30
Julio	31

Agosto	31	<u>Cálculo del 16 de abril al 31 de diciembre de 2009</u>
Septiembre	30	
Octubre	31	500.00 (259/365) = 354.79
Noviembre	30	
Diciembre	31	
	259 Días	

Partida X 2					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
31/12/09		Fondo Patrimonial Activo Fijo		\$354.79	
		Programa Informático			\$354.79
		Amortización Acumulada	<u>\$354.79</u>		
C/ Registro de la amortización.					

C. Procedimientos a Realizar para su Evaluación (Programas de Auditoría)

Grupo A54 y Cía.

PROGRAMA DE AUDITORIA PARA RECONOCIMIENTO INICIAL DE ACTIVOS INTANGIBLES

Entidad: _____

Objetivos:

1. Cerciorarse que todos los bienes estén registrados y valuados a su costo de adquisición.
2. Comprobar que los cálculos sean razonables y consistentes.
3. Asegurarse del adecuado registro de las altas de los bienes.

No	Procedimiento	Hecho por	Ref. PT's
Actividades Preliminares			
1.	Verificar los saldos antes de dar de alta un activo intangible		
2.	Cotejar los saldos contables con los libros auxiliares (de control)		
3.	Comprobar que las adquisiciones estén soportadas con sus documentos legales de compra		
4.	Verificar que los bienes que se hayan reconocido como activo fijo posean las siguientes características: existe una probabilidad que la entidad obtenga beneficios económicos futuros, el costo del activo pueda ser valorado con fiabilidad y el activo no es resultado del desembolso internamente en un elemento intangible.		

5.	Comprobar que los activos intangibles son propiedad de la empresa.		
Actividades al Revisar los Registros Contables			
1.	Revisar que todos los costos se hayan capitalizado y verificar que estos no se hayan registrado como gastos del período.		
2.	Comprobar los cálculos aritméticos realizados para determinar el valor del bien.		
3.	Verificar que las cuentas contables utilizadas correspondan a las planteadas en la propuesta de registro según NIIF para PYMES.		
4.	Confirmar que los montos colocados en la partida contable sean los calculados.		
5.	Cotejar que los saldos contables sean iguales a los reflejados en los libros auxiliares.		
6.	Comprobar que el valor neto de los activos (valor del costo menos amortización) se ha igual al reflejado en la cuenta de patrimonio "Fondo patrimonial activo fijo"		
7.	Verificar que la amortización no se ha reconocida como gasto del período.		
8.	Conclusión sobre el trabajo realizado.		

Conclusión: _____

Cumplimiento de objetivos: _____

Alcance: ___%

D. Propuesta de Registro Según NIIF para PYMES

El registro contable se deberá hacer según lo establecido en el párrafo 10, 19-23 de la sección 18 "Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía" de las NIIF para PYMES, el cual establece la medición inicial al costo para un activo adquirido de forma separada, además establecer período y método de amortización, los registros contables son los siguientes:

Partida X					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
16/04/09		Activos Intangibles		\$1,550.00	
		Programa Informático	<u>\$1,550.00</u>		
		Gasto de Administración		\$ 450,00	
		Efectivo y Equivalentes			\$2,000.00
		Bancos	<u>\$2,000.00</u>		
C/ Registro de Adquisición de sistema de información.					

Partida X 1					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
16/04/09		Fondo Patrimonial Financiero		\$1,550.00	
		Fondo Patrimonial Activo Fijo			\$1,550.00
		Programa Informático	<u>\$1,550.00</u>		
C/ Registro complementario de Adquisición de sistema de Información realizado en el patrimonio de la institución.					

Partida X 2					
Fecha	Cuenta	Descripción	Parcial	Debe	Haber
31/12/09		Fondo Patrimonial Activo Fijo		\$294.97	
		Programa Informático	<u>\$294.97</u>		
		Amortización Acumulada			\$294.97
C/ Registro de la amortización.					

La información a revelar, según el párrafo 27 de la sección 18 “Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía” de las NIIF para PYMES, es la siguiente:

- La vida útil o tasa de amortización utilizada.
- Los métodos de amortización utilizados.
- El importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada.
- Una conciliación entre los importes en libros al principio y final del período sobre el que se informa.

BIBLIOGRAFÍA

- **Asamblea Legislativa de El Salvador.** año 2002. *Ley de Asociaciones y Fundaciones Sin Fines de Lucro.* Editorial Jurídica Salvadoreña. San Salvador, El Salvador.
- **Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador.** Corporación de Contadores de El Salvador, Asociación de Contadores Públicos de El Salvador. 1999. *Normas de Contabilidad Financiera.* Editoriales. San Salvador, El Salvador.
- **Hernández Ayala, Blanca América y otros.** Año 2004. "Cambios y Efectos sobre los Aspectos Técnicos contables con la Implementación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) en las Organizaciones No Gubernamentales (ONG's)". Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador. San Salvador, El Salvador.
- **International Accounting Standards Boards.** 2009. *Normas Internacionales de Información Financiera para la Pequeña y Mediana Empresa.* Departamento de Publicaciones. Londres, Inglaterra.
- **Jovel Jovel, Roberto Carlos.** Año 2008. Primera Edición. "Guía básica para elaborar trabajos de investigación". Imprenta Universitaria, UES. El Salvador.
- **Memoria de labores año 2007-2008.** Fondo de la Iniciativa para las Américas El Salvador.
- **Mendoza Benavides, Roxana del Carmen y otros.** Año 2006. "Aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera en las Organizaciones Sin Fines de Lucro (ONG's) del ramo de la educación". Trabajo de Graduación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador. San Salvador, El Salvador.

ANEXOS

Anexo I: Resumen de la Metodología

Tipo de Investigación y Estudio

El método de investigación utilizado fue el científico, hipotético-deductivo, pues se ha de seguir los pasos de este; para llegar al planteamiento de conclusiones objetivas acordes a la realidad que se ha investigado. El tipo de investigación que se realizó es descriptiva, ya que se describieron los datos, se hicieron reseñas de rasgos, cualidades o atributos de la población o fenómeno en estudio.

Además, se realizó el tipo de investigación histórico, analizando los hechos o sucesos ocurridos en el pasado, para relacionar la problemática que existe en el presente de la población en estudio.

Problema Observado

El artículo 40 de la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro y el artículo 25 del reglamento de aplicación, establece que las ONG's deben de llevar su contabilidad de acuerdo con algunos de los sistemas contables generalmente aceptados y normativa tributaria, además los registros contables deberán ser llevados según las exigencias de la técnica contable. Actualmente el Registro de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro, dependencia del Ministerio de Gobernación (antes Ministerio del Interior) y Órgano Rector de las ONG's en El Salvador, utiliza como base técnica la Norma de Contabilidad Financiera N° 21 "Registro de las operaciones financieras en las organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro" para la revisión y aprobación de los sistemas contables presentados por dichas entidades de Derecho Privado.

Hoy en día existen ONG's que han incrementado y diversificado sus hechos económicos, tanto así que algunos de estos todavía no se encuentran contempladas en la normativa técnica aplicable a dichas instituciones. Considerando lo descrito en el párrafo anterior y teniendo en cuenta que el objetivo de la norma es registrar, revelar y presentar información y que esta se encuentra desactualizado o discontinuada ya que han pasado trece años sin que esta haya sufrido alguna modificación.

En El Salvador el Órgano Rector de la contabilidad es el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, el cual ha pronunciado que el país utilizará el marco técnico de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas para la preparación y presentación de los Estados Financieros para los ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2011.

De acuerdo a lo establecido en el Diario Oficial numero 224, tomo 385 del año 2009 el Consejo de Vigilancia aprobó la adopción de NIIF PYMES para El Salvador, dentro de este acuerdo las ONG's no se encuentran expresamente obligadas de aplicarlas, sin embargo por voluntad pueden apegarse a esta normativa técnica. Por otra parte los requisitos de los informes de control en muchas ocasiones esta dado por el contrato o convenio de financiación, sin embargo en otros no, es por eso que es importante establecer características mínimas que deben de llevar estos controles en el caso de no existir y mejorar los ya existentes, además se debe de tomar en cuenta que la relación de los organismos cooperantes y las ONG's es de carácter privada, sin embargo estos últimos de acuerdo a la Ley deben de Inscribir sus convenios en el Registro de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Presentar una herramienta de auditoría que contribuya a mejorar la evaluación de los hechos económicos de las cuentas de activo no contempladas en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21

Objetivo Específico

- a) Identificar los hechos económicos de las cuentas de activo no contemplados en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21.
- b) Crear procedimientos y herramientas de auditoría para evaluar los hechos económicos de las cuentas de activo no contemplados en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21.
- c) Elaborar una guía de herramientas de auditoría de los hechos económicos de las cuentas de activo no contempladas en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21.

Utilidad Social

Los beneficios son crear y mejorar las herramientas utilizadas por el auditor para expresar su opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros y ayudar a esclarecer diferencias que puedan tener los auditores ante los mismos hechos económicos; de igual forma se beneficiaran los estudiantes al establecer una guía que servirá tanto para su investigación como aplicación en el desenvolvimiento de esta área.

Unidades de Observación

Las unidades de análisis de esta investigación fueron 14 departamentos de contabilidad de las Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro dedicadas a la protección de áreas naturales con domicilio en San Salvador y sus correspondientes auditores, que para el caso era el mismo para todas.

Técnicas Empleadas

Para la recolección de la información referente a la población en estudio, se hizo uso de fuentes tanto primarias como secundarias, las cuales se detallan a continuación:

FUENTES PRIMARIAS

Se utilizaron las siguientes técnicas:

- a) Encuesta con los encargados de la contabilidad: Involucra a las personas encargadas o responsables de la contabilidad en las Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro dedicadas a la protección de áreas naturales.
- b) Encuestas dirigidas a unidades de Auditoria: con el objetivo de recolectar información acerca de las herramientas que utilizan los auditores al momento de realizar una Auditoria de Estados Financieros de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro.

FUENTES SECUNDARIAS:

Fueron todas aquellas que constituyen el marco teórico de referencia, entre las que se encuentran fuentes bibliográficas tales como:

- a) Normas de Contabilidad Financiera
- b) Tesis y documentos relativos a la Auditoría de Estados Financieros de Asociaciones y Fundaciones Sin Fines de lucro.
- c) Informes Financieros de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro.
- d) Ley a Asociaciones Y Fundaciones sin fines de lucro.
- e) NIIF para PYMES.
- f) Informes Analíticos de control de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro

Diagnóstico de la Investigación

Basados en la información recolectada por medio de la encuesta se determinó lo siguiente:

Es importante destacar que el 100% de las Organizaciones y Fundaciones sin fines de lucro realizan una contabilidad formal, ya que registran los hechos económicos por medio del sistema contable debidamente legalizado en el Ministerio de Gobernación, dando cumplimiento a este requisito legal.

Con respecto a los hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21 que ocurren con mayor frecuencia en las instituciones, el 50% de los encuestados han experimentado la Reevaluación del Activo fijo y el tratamiento de la Propiedad, Planta y Equipo como los hechos que ocurren con mayor frecuencia. Para el registro de estos hechos económicos, el 64.29% de las instituciones utiliza como base técnica las Normas Internacionales de Información financiera (versión completa).

Por otra parte, los informes analíticos de control más utilizado por las Organizaciones y Fundaciones sin fines de lucro para salvaguardar sus activos son el Informe de Control de Cuentas Bancarias y Efectivos y El Informe de Consolidación Presupuestaria. Dichos informes son presentados a la Administración por el 100% de las instituciones, y por el 78.57% de las instituciones a los Cooperantes del exterior.

Estos informes son realizados en base a políticas internas por el 92.86% de las instituciones, además, el 92.86% contestó que el auditor de Estados Financieros le solicita dichos informes para realizar el trabajo de auditoría, esto debido a que se puede evaluar y comparar la información contable.

También es importante mencionar que los auditores de las ONG's utilizan como marco técnico para evaluar los hechos económicos que no están contemplados en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21, las Normas Internacionales de Información Financiera (Versión Completa), y dichos auditores no consideran que afecta a sus procedimientos de auditoría que las ONG's aplique la NCF N°21 en lugar de

NIIF. Sin embargo consideran necesario contar con más herramientas de auditoría para mejorar la evaluación de hechos económicos de las cuentas de activo que no están contempladas en la NCF N° 21, específicamente para las Reevaluaciones de Activo Fijo.

Los Auditores de Estados Financieros de las ONG's emiten la opinión en base a la NIA 800.

Las conclusiones obtenidas son las siguientes:

- Las instituciones registran de forma inadecuada los hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21, utilizando una base técnica contable inadecuada.
- El 64.29% de los contadores utiliza las NIIF versión completa como marco técnico de registro de los hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21.
- A pesar que el 100% de los contadores conocen las aplicaciones legales, solo un 85.71% conoce los informes analíticos de su empresa.

Anexo II: Tabulación y Lectura de Datos

1 Generalidades

Este apartado presenta el análisis de los datos recolectados en la investigación de campo, así como la interpretación de los mismos; para lo cual se dividió en dos partes: la primera corresponde al instrumento estadístico contestado por los contadores de las ONG's y el segundo el desarrollado por el auditor de estas mismas instituciones.

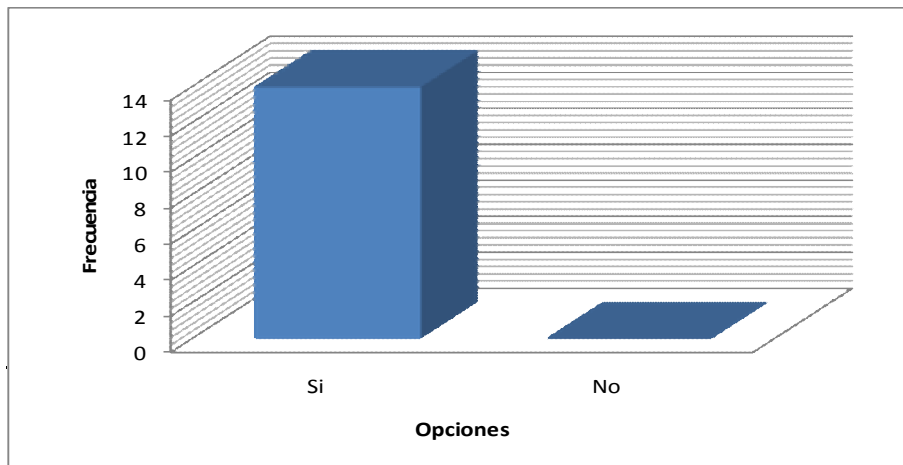
La información se presenta ordenada de la siguiente manera: el cuadro con los datos tabulados, gráficos ilustrativos y análisis e interpretación. De estos, en la tabulación de la encuesta contestada por el auditor no se incluye el gráfico ilustrativo.

1.1 Instrumentos Financieros Contestados por Contadores de ONG's

1. ¿Está debidamente registrado y legalizado su sistema contable en el Ministerio de Gobernación?

Objetivo: Determinar las instituciones que registran los sucesos económicos basados en un sistema contable debidamente legalizado.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Si	14	100.00%
No	0	0.00%
Total	14	100.00%

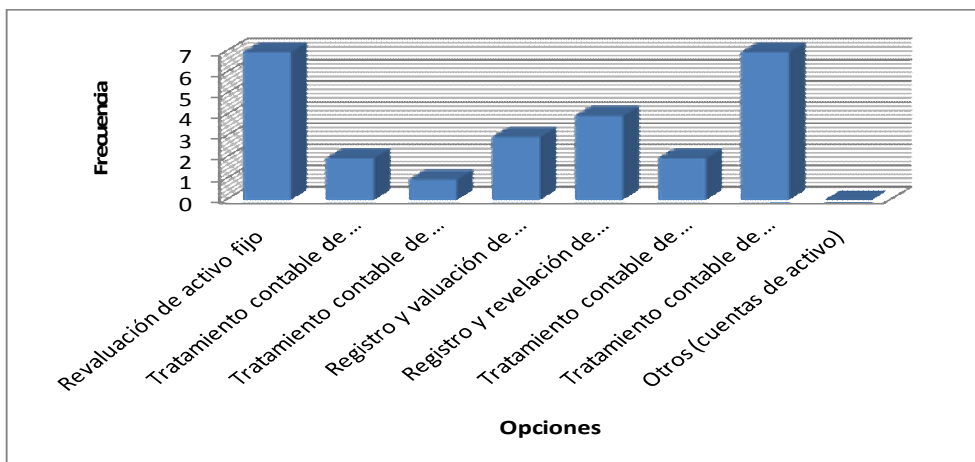


El cien por ciento de los encuestados registran sus hechos económicos por medio de sistema contable legalizado por el Ministerio de gobernación, es decir que sus registros se enmarcan en las cuentas contables ahí consignadas y que en caso de presentarse un hecho económico diferente este instrumento poseería una limitante en la revelación en los Estados Financieros.

2. Marque con una X los hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21 que ha experimentado su institución.

Objetivo: Establecer los hechos económicos que no están contemplados en la NCF N° 21 que ocurren con mayor frecuencia en las Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Revaluación de activo fijo	7	50.00%
Tratamiento contable de Arrendamiento Financiero	2	14.29%
Tratamiento contable de las construcciones en proceso	1	7.14%
Registro y valuación de inventarios	3	21.43%
Registro y revelación de activo intangible	4	28.57%
Tratamiento contable de carteras de créditos	2	14.29%
Tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo	7	50.00%
Otros (cuentas de activo)	0	0.00%



Lectura de datos:

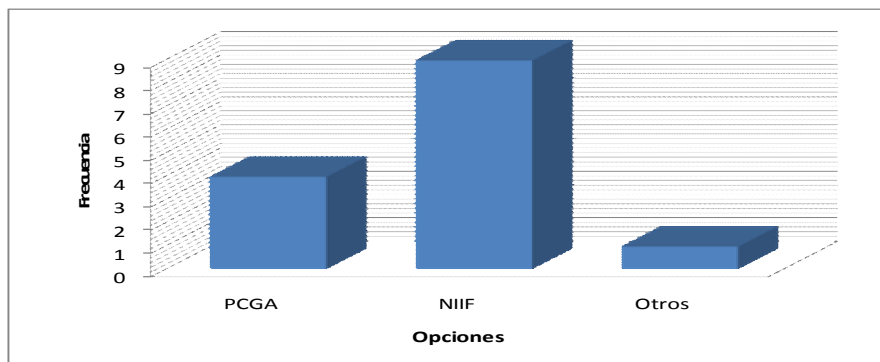
Hipótesis: Las ONG's experimentan hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21.

Partiendo de esta hipótesis y considerando la información recolectada podemos concluir que la hipótesis es cierta, además se puede mencionar que los hechos económicos que ocurren con mayor frecuencia son: Revaluación de activo fijo y tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo con 50.00% cada uno, registro y revelación de activo fijo con 28.57%, registro y valuación de inventarios con 21.43%, seguidos por el tratamiento contable de arrendamiento financiero y tratamiento contable de las carteras de crédito con un 14.29% cada uno, el restante 7.14% lo representa el tratamiento contable de las construcciones en proceso.

3. ¿Al no poseer una base técnica para el registro contable de las operaciones no contempladas en la NCF N° 21, que base utiliza?

Objetivo: Identificar la base técnica más utilizada para registrar las operaciones no contempladas en la NCF N°21.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
PCGA	4	28.57%
NIIF	9	64.29%
Otros	1	7.14%
Total	14	100.00%



Lectura de datos:

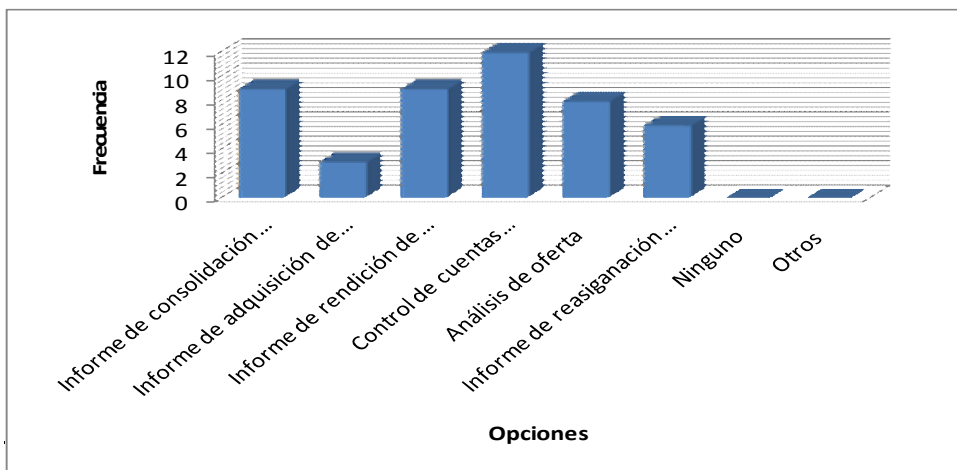
Hipótesis: La mayoría de los encuestados utilizan las NIIF versión completa para registrar los hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21.

El 64.29% de los encuestados se apoya en las NIIF versión completas para registrar las transacciones no contempladas en la NCF N° 21, el 28.57 se apoya en los PCGA y tan solo un 7.14% se apoya en otra base técnica. En conclusión podemos reflexionar que la hipótesis es cierta ya que la mayoría de los encuestados se apoya en la NIIF versión completa.

4. ¿Cuál de los siguientes Informes Analíticos de Control realiza su institución para salvaguardar los activos?

Objetivo: Determinar las instituciones que realizan informes analíticos de control como una herramienta para salvaguardar sus activos.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
El Informe de consolidación presupuestaria	9	64.29%
Informe de adquisición de bienes y servicios	3	21.43%
Informe de rendición de cuentas	9	64.29%
Control de cuentas bancarias y efectivo	12	85.71%
Análisis de oferta	8	57.14%
Informe de reasignación de fondos	6	42.86%
Ninguno	0	0.00%
Otros	0	0.00%



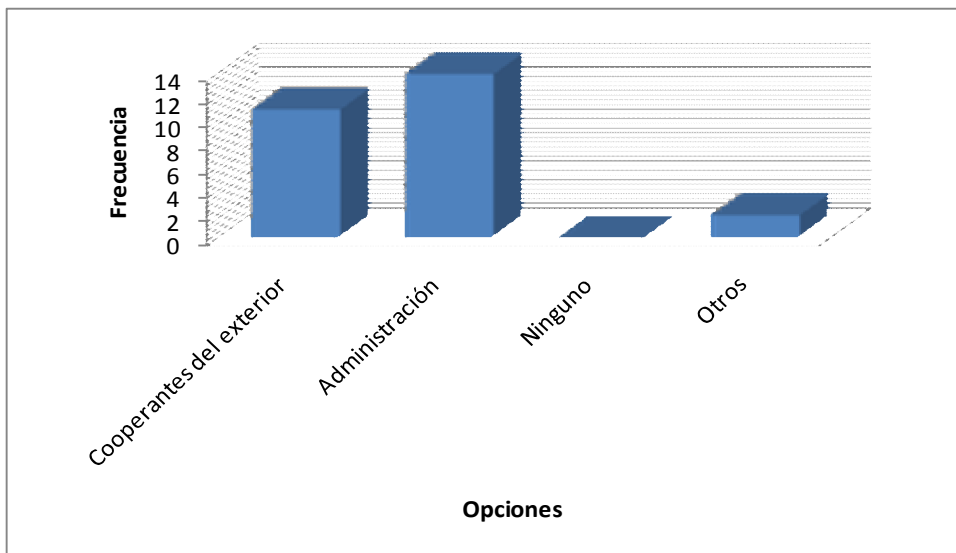
Hipótesis: Las ONG´s realizan informes analíticos de control para salvaguardar sus activos.

De acuerdo a la hipótesis planteada las ONG´s presentan informes para salvaguardar sus activos, es por eso que se toma como cierta esa hipótesis, por otra parte considerando los resultados obtenidos se pueden mencionar los informes que se presentan: El más sobresaliente es el informe de control de cuentas bancarias con un 85.71%, seguido por el informe de consolidación presupuestaria y estado de rendición de cuentas con 64.29% cada uno, el análisis de oferta con un 57.14%, el informe de reasignación de fondos con 42.86% y por último con 21.43% el informe de adquisición de bienes y servicio.

5. ¿A quienes son presentados los informes Analíticos de Control que realiza su institución?

Objetivo: Conocer los usuarios de la información presentada en los informes analíticos de control.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Cooperantes del exterior	11	78.57%
Administración	14	100.00%
Ninguno	0	0.00%
Otros	2	14.29%



Lectura de datos:

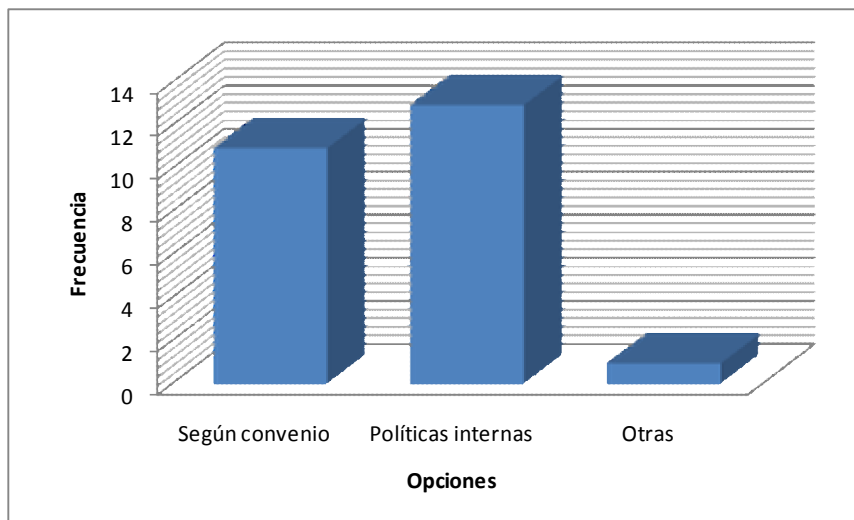
Hipótesis: Los principales usuarios de la información de los informes analíticos son los cooperantes del exterior.

Como resultado de la investigación se obtuvo que el 100.00% de los informes son presentados a la administración, un 78.57 a cooperantes del exterior y tan solo un 14.29% a otras autoridades (cooperantes internos). Como conclusión se puede decir que la hipótesis planteada es falsa, ya que según los encuestados en mayor proporción se presentan esos informes a la administración.

6. ¿Sobre qué base o lineamientos realiza los informes analíticos de control?

Objetivo: Determinar la base técnica más utilizada por las instituciones para la elaboración de los informes analíticos de control.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Según convenio	11	78.57%
Políticas internas	13	92.86%
Otras	1	7.14%



Lectura de datos:

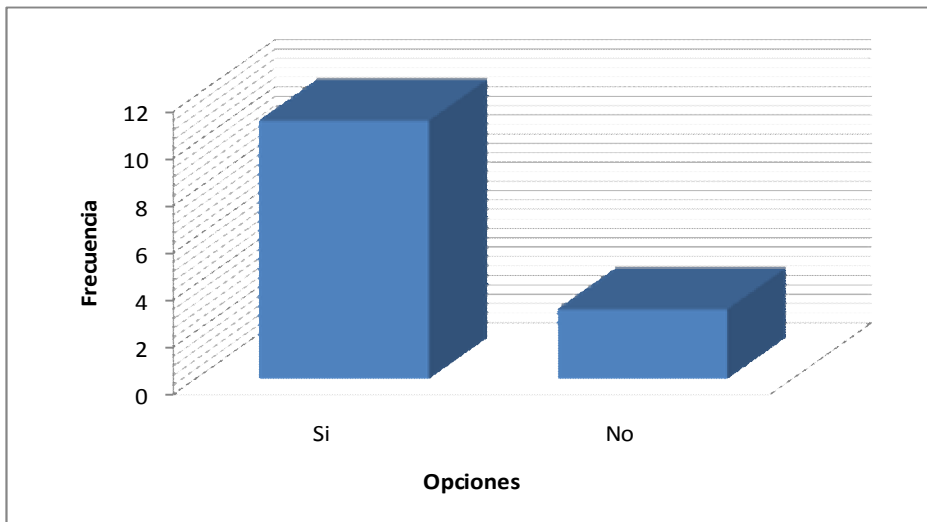
Hipótesis: La principal base para elaborar los informes analíticos de control está dada por el convenio de cooperación.

Partiendo de esa hipótesis los informes se elaborarían tomando en cuenta solo los convenios de cooperación, con los datos recolectados se puede deducir lo siguiente: el 92.86% los realiza considerando sus políticas internas, mientras que el 78.57% en base al convenio de cooperación y apenas un 7.14% utiliza otra base. Con lo descrito anteriormente podemos concluir que la hipótesis es falsa y que los encuestados en su mayoría los realiza considerando como base sus políticas internas.

7. ¿Revela en sus informes de control (narrativos) la información contable – financiera relacionada con los bienes del activo?

Objetivo: Establecer el número de instituciones que difieren en la información presentada en los informes analíticos y la información contable.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Si	11	78.57%
No	3	21.43%
Total	14	100.00%



Lectura de datos:

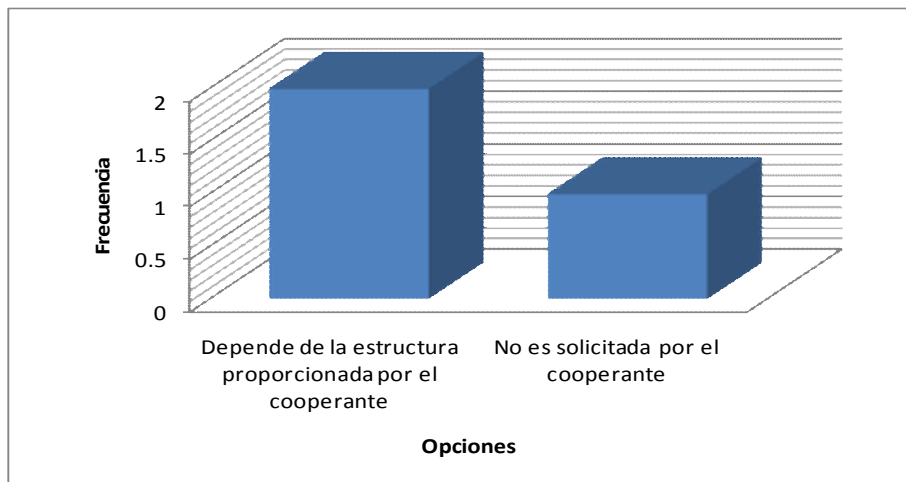
Hipótesis: Las ONG's en sus informes de control relacionan la información contable – financiera con la narrativa.

Partiendo de esta hipótesis y tomando en cuenta los resultados obtenidos se puede concluir que la hipótesis es cierta, considerando lo siguiente: el 78.57% de los encuestados revela en sus informes esa relación, mientras que el 21.43 no los revela, con lo anterior se puede decir que los auditores pueden considerar esa información para tener un panorama más amplio en la realización del trabajo de auditoría.

8. Si su respuesta a la pregunta anterior es negativa, explique ¿Por qué no son revelados?

Objetivo: Conocer las causas por las cuales la información presentada en los informes analíticos difieren de la información contable.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Depende de la estructura proporcionada por el cooperante	2	66.67%
No es solicitada por el cooperante	1	33.33%
Total	3	100.00%



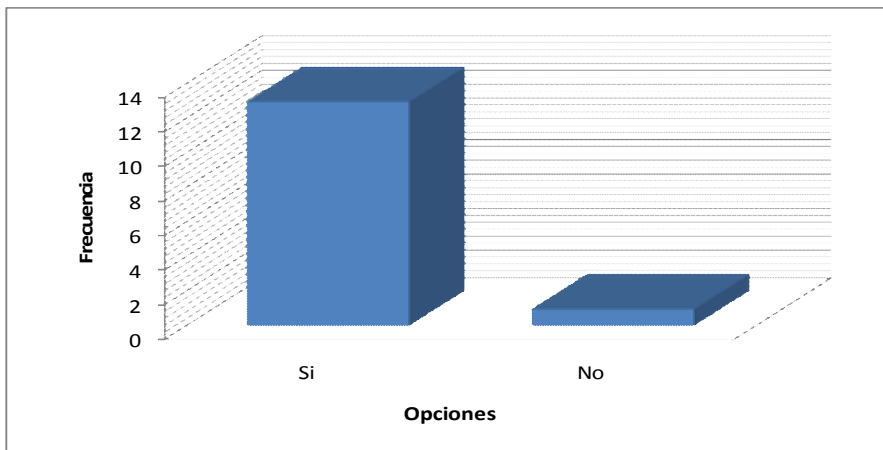
Lectura de datos:

De los resultados obtenidos se puede concluir que 66.67% no incluye en sus informes de control la información contable por que incluirla depende de la estructura que brinda el cooperante, por otro lado el 33.33 contestó que esta información no es exigida o solicitada por los cooperantes, las anteriores son las principales causas por las cuales no se presenta la información contable en los informes de control.

9. ¿El auditor de Estados Financieros le solicita los informes analíticos para realizar el trabajo de auditoría?

Objetivo: Establecer si el auditor de Estados Financieros considera la información presentada en los informes analíticos de control de las instituciones para realizar el trabajo de auditoría.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Si	13	92.86%
No	1	7.14%
Total	14	100.00%



Lectura de datos:

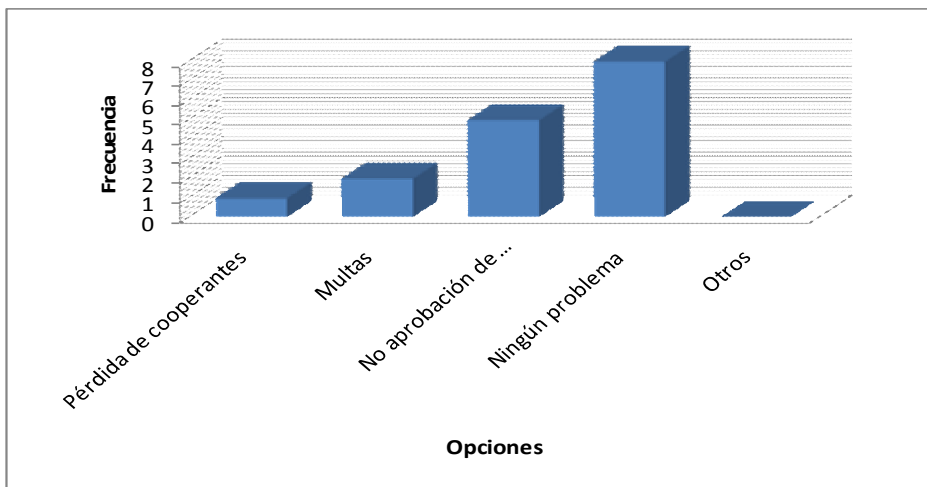
Hipótesis: Los auditores de estados financieros al realizar sus trabajos de auditoría solicitan los informes de control de las ONG's.

El 92.86% contestó que el auditor solicita los informes de control para llevar a cabo su revisión de auditoría y tan solo un 7.14% no los solicita, por lo tanto se llega a la conclusión de tomar como cierta la hipótesis planteada, con esto los auditores pueden evaluar y comparar la información contable con la narrativa.

10. Su organización ha tenido problemas como los siguientes:

Objetivo: Determinar las instituciones que han tenido dificultades con los organismos cooperantes por la razonabilidad e integridad de la información presentada en los informes analíticos de control.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Pérdida de cooperantes	1	7.14%
Multas	2	14.29%
No aprobación de proyectos	5	35.71%
Ningún problema	8	57.14%
Otros	0	0.00%



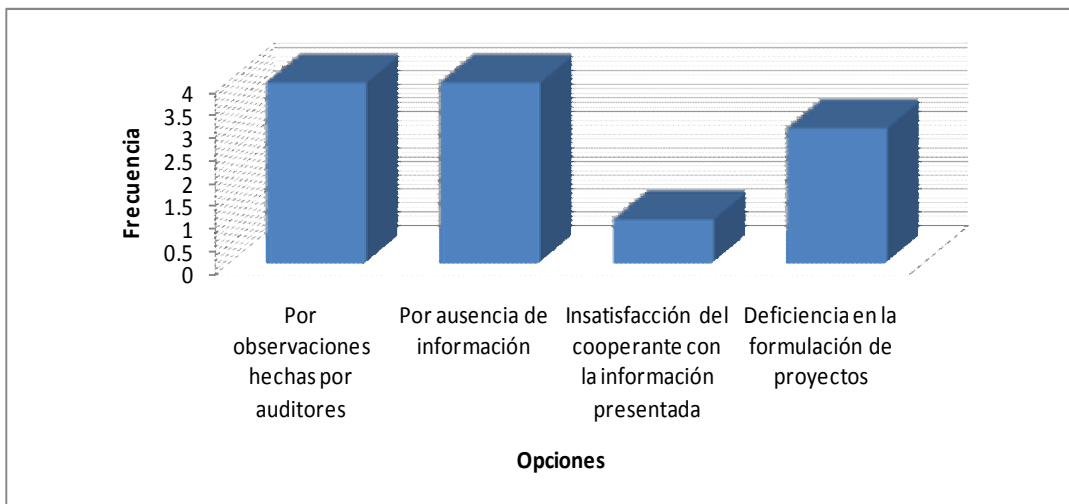
Lectura de datos:

Hipótesis: La mayoría de las ONG's han presentado problemas en la presentación de informes de control. El 57.14% de los encuestados no ha presentado ningún problema en la presentación de los informes de control, un 35.71% ha presentado problemas en la aprobación de proyectos, un 14.29% ha tenido que cancelar multas por presentar información no fiable y tan solo un 7.14% ha perdido la ayuda recibida de organismos de cooperación, la hipótesis es falsa, en conclusión la información que se consigna en estos documentos es fiable y sirve de insumo para la revisión de auditoría.

11. Cales han sido esas causas:

Objetivo: Conocer las causas que han influido en los problemas de las ONG's.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Por observaciones hechas por auditores	4	28.57%
Por ausencia de información	4	28.57%
Insatisfacción del cooperante con la información presentada	1	7.14%
Deficiencia en la formulación de proyectos	3	21.43%



Lectura de datos:

Las principales causas de los problemas de las ONG's son falta de información y observaciones hechas por auditoría con un 28.57% cada uno, seguidas con un 21.43% por la deficiencia en la formulación de proyectos y por último con un 7.14% la insatisfacción de cooperante con la información presentada por las ONG's, con lo anterior se puede reflexionar y tomar en cuentas las principales causas que originas los problemas de las ONG's y retomarlas para el trabajo de auditoría.

1.2. Instrumentos Financieros Contestados por Auditor de ONG´s

1. ¿La ONG que usted audita aplica NIIF o NCF N°21 para el registro de sus hechos económicos de las cuentas de activo?

Objetivo: Identificar la técnica que utiliza para el registro de los hechos económicos la ONG auditada.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
NIIF	0	0.00%
NCF N°21	1	100.00%
Total	1	100.00%

Lectura de datos:

De las 14 ONG´s auditadas, el cien por ciento utiliza para el registro de los hechos económicos la Norma de Contabilidad Financiera N° 21. Estas instituciones registran sus hechos económicos por medio de sistema contable legalizado por el Ministerio de Gobernación, es decir que sus registros se enmarcan en las cuentas contables ahí consignadas y que en caso de presentarse un hecho económico diferente este instrumento poseería una limitante en la revelación en los Estados Financieros.

2. ¿Qué marco técnico utiliza para evaluar los hechos económicos que no están contemplados en la Norma de Contabilidad Financiera N° 21?

Objetivo: Conocer la técnica de evaluación de los hechos económicos por parte de los auditores.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Experiencia en Casos Anteriores	0	0.00%
Apoyado con lo establecido en las NIIF para PYMES	0	0.00%
Apoyado con lo establecido en las NIIF versión completa	1	100.00%
Otros	0	0.00%
Total	1	100.00%

Lectura de datos:

Debido a que las ONG's experimentan hechos económicos no contemplados en la NCF N° 21, el auditor utiliza como marco técnico para evaluar tales hechos económicos presentados por las organizaciones, lo establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera versión completa.

3. ¿Afecta sus procedimientos de auditoría que las ONG's aplique la NCF N°21 en lugar de NIIF?

Objetivo: Identificar si afecta los procedimiento del auditor que las ONG's aplique otra técnica contable diferente a la planteada por el CVPCPA.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Si	0	0.00%
No	1	100.00%
Total	1	100.00%

Lectura de datos:

Las ONG'S utilizan como marco técnico para el registro de las operaciones la Norma de Contabilidad Financiera N°21, sin embargo estas instituciones experimentan hechos económicos que no están contemplados en la NCF N° 21, y es por esta razón que el auditor utiliza como apoyo para evaluar la razonabilidad de esos hechos lo establecido en las NIIF versión completa, es por eso que se concluye que no afecta a sus procedimientos de auditoría.

4. ¿Estaría usted de acuerdo que le brindaran herramientas de auditoría para mejorar la evaluación de hechos económicos de las cuentas de activo que no están contempladas en la NCF N° 21?

Objetivo: Proporcionar guía de procedimientos de auditoría.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Si	1	100.00%
No	0	0.00%
Total	1	100.00%

Lectura de datos:

El auditor encuestado considera importante contar con herramientas de auditoría para mejorar la evaluación de los hechos económicos de las cuentas de activo no contemplados en la NCF N°21, ya que dichas herramientas contribuirían a mejorar el trabajo de auditoría.

5. ¿En qué áreas le gustaría que le proporcionaran procedimientos?

Objetivo: Conocer las áreas que necesitan ser fortalecidas en cuanto a procedimientos.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Revaluaciones de activo fijo	1	100.00%
Tratamiento contable de Arrendamiento financiero	0	0.00%
Tratamiento contable de las construcciones en proceso	0	0.00%
Registro y valuación de inventario (dedicadas a comercializar un producto)	0	0.00%
Registro y revelación de activo intangible	0	0.00%
Tratamiento contable de carteras de créditos	0	0.00%
Tratamiento contable de la propiedad, planta y equipo	0	0.00%
Otros, (cuentas de activo)	0	0.00%
Total	1	100.00%

Lectura de datos:

En base a la información recolectada, se puede determinar que el área que presenta mayor problema respecto a los hechos económicos no contemplados en NCF N° 21 son las Revaluaciones de Activo Fijo, esto de acuerdo a los hechos económicos que ocurren con mayor frecuencia en las ONG'S y que han presentado dificultades al momento del registro de dicho hecho económico, sobretodo porque la normativa técnica legalmente establecida, no contempla el registro de estas operaciones.

6. ¿Al momento de realizar sus procedimientos de auditoría, solicita los informes analíticos de control a la administración?

Objetivo: Conocer si el auditor solicita los informes de control para sus auditorías

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
Si	0	0.00%
No	1	100.00%
Total	1	100.00%

Lectura de datos:

Los informes analíticos de control que la administración elabora como soporte al desarrollo de sus actividades y para salvaguardar los activos, presentan información complementaria y que generalmente es requerida por las entidades cooperantes; sin embargo, el auditor encuestado no solicita dichos informes a la administración al momento de realizar sus procedimientos de auditoría.

7. ¿El dictamen de auditoría lo emite en base a la NIA 700 u 800?

Objetivo: Identificar la NIA utilizada por el auditor para emitir su dictamen.

Opciones	Frecuencia	
	Absoluta	%
700	0	0.00%
800	1	100.00%
Total	1	100.00%

Lectura de datos:

El auditor encuestado utiliza la NIA 800 para emitir el dictamen de auditoría de las ONG's, esto debido a que los estados financieros de estas instituciones son preparados y presentados utilizando bases contables distintas a las Normas Internacionales de Información Financiera (versión completa), por lo que tales estados financieros únicamente pueden ser utilizados para propósitos especiales y usuarios específicos.