

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN  
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**



**ANÁLISIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO  
ÁREA GERENCIAL EN EL MANEJO DE NORMAS DE  
CONTABILIDAD Y AUDITORIA**

Integrantes:

Ruth Carrión	C.I 10.285.137
Jennifer Loroima	C.I 8.287.383

**Trabajo Especial de Grado Presentado como Requisito  
Parcial para Optar al Título de**

**LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

**Barcelona mayo 2009**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA  
ÁREAS ESPECIALES DE GRADO**



**ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

**Parte I**

**“Análisis De Las Normas Internacionales De Revisión De Contrato De Estados Financieros 2400 Y Revisión De Información Financiera Intermedia, Llevada A Cabo Por El Auditor Independiente De La Entidad 2410”**

**Parte II**

**“Análisis De La Norma Internacional De Contabilidad Nº 18 Ingresos Ordinarios Y La Norma Internacional De Información Financiera Nº 1 Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera”**

**Realizado Por**

**Ruth Carrión  
C.I 10.285.137**

**Jennifer Loroima  
C.I 8.287.383**

**Trabajo De Grado Presentado Como Requisito Parcial  
Para Optar Al Título De**

**LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**Barcelona, mayo 2009**



UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
 NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
 ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
 COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO  
 CURSOS ESPECIALES DE GRADO

**ACTA DE GRADO NRO. CEG-108**

Reunidos durante el período **III - 2008**, en la Sala de Conferencias de la Escuela de Ciencias Administrativas del Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente los Ciudadanos Profesores **JUAN MARTÍNEZ, MANUEL RAMOS Y IRIS GONZÁLEZ**, designados por la Coordinación de los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** Como Miembros Principales, para evaluar el rendimiento Académico del (la):

**BR. LOROIMA F. JENNIFER J. C.I. NRO. 8.287.383**


En los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** en el **Área Gerencial en el Manejo de Normas de Contabilidad y Auditoría**, integrada por las materias: Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC / NIIF) y Normas Internacionales de Auditoría, como requisito parcial para optar el título de Licenciado (a) en:

**CONTADURÍA PÚBLICA**

Hacen constar que después de haber realizado la evaluación a que se refiere el Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se obtuvo el siguiente resultado.

<b>PROF. MANUEL RAMOS</b>	<b>NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)</b>	<b>APROBADO</b>
<b>PROF. JUAN MARTÍNEZ</b>	<b>NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)</b>	<b>APROBADO</b>
<b>PROF. IRIS GONZÁLEZ</b>	<b>NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA</b>	<b>APROBADO</b>

Para constancia, se levanta la presente Acta, que suscriben los Miembros del Jurado:

  
**PROF. JUAN MARTÍNEZ**  
 Miembro Principal

  
**PROF. MANUEL RAMOS**  
 Miembro Principal

  
**PROF. IRIS GONZÁLEZ**  
 Miembro Principal

La Directora de la Escuela de Ciencias Administrativa, Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente, Certifica que las firmas que anteceden son auténticas y corresponden a las personas cuyos nombre aparecen en esta Acta.

**PROF. TAY M. RODRÍGUEZ**  
 Directora





UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
 NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
 ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
 COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO  
 CURSOS ESPECIALES DE GRADO

**ACTA DE GRADO NRO. CEG- 102**

Reunidos durante el período **III - 2008**, en la Sala de Conferencias de la Escuela de Ciencias Administrativas del Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente los Ciudadanos Profesores **JUAN MARTÍNEZ, MANUEL RAMOS Y IRIS GONZÁLEZ**, designados por la Coordinación de los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** Como Miembros Principales, para evaluar el rendimiento Académico del (la):

**BR.CARRION R. RUTH N.**

**C.I. NRO. 10.285.137**

En los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** en el **Área Gerencial en el Manejo de Normas de Contabilidad y Auditoría**, integrada por las materias: Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC / NIIF) y Normas Internacionales de Auditoría, como requisito parcial para optar el título de Licenciado (a) en:

**CONTADURÍA PÚBLICA**

Hacen constar que después de haber realizado la evaluación a que se refiere el Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se obtuvo el siguiente resultado.

<b>PROF. MANUEL RAMOS</b>	<b>NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)</b>	<b>APROBADO</b>
<b>PROF. JUAN MARTÍNEZ</b>	<b>NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIC / NIIF)</b>	<b>APROBADO</b>
<b>PROF. IRIS GONZÁLEZ</b>	<b>NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA</b>	<b>APROBADO</b>

Para constancia, se levanta la presente Acta, que suscriben los Miembros del Jurado:

*[Firma]*  
**PROF. JUAN MARTÍNEZ**  
 Miembro Principal

*[Firma]*  
**PROF. MANUEL RAMOS**  
 Miembro Principal

*[Firma]*  
**PROF. IRIS GONZÁLEZ**  
 Miembro Principal

La Directora de la Escuela de Ciencias Administrativa, Núcleo de Anzoátegui de la Universidad de Oriente, Certifica que las firmas que anteceden son auténticas y corresponden a las personas cuyos nombre aparecen en esta Acta.

*[Firma]*  
**PROF. TAY M. RODRÍGUEZ**  
 Directora



## ÍNDICE GENERAL

RESOLUCIÓN .....	xi
DEDICATORIA .....	xii
AGRADECIMIENTO .....	xiv
INTRODUCCIÓN DE LAS ÁREAS DE GRADO .....	xvii
OBJETIVOS.....	xviii
General:.....	xviii
Objetivos Específicos: .....	xviii
JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA GENERAL.....	xix
METODOLOGÍA .....	xx
PARTE I.....	xxi
INTRODUCCIÓN .....	xxii
CAPITULO I.....	26
EL PROBLEMA.....	26
1.1 Planteamiento Del Problema .....	26
1.2 Objetivos De La Investigación .....	33
1.2.1 Objetivo General .....	33
1.2.2 Objetivos Específicos .....	33
1.3 Justificación E Importancia .....	34
1.4 Limitaciones.....	36
1.5 Glosario De Términos.....	37
CAPÍTULO II.....	40

MARCO TEÓRICO .....	40
2.1 Bases Teóricas O Fundamentos Teóricos .....	40
2.1.1 Auditoria .....	40
2.1.1.1 Evolución De La Auditoria .....	40
2.1.1.2 Definición .....	44
2.1.1.3 Auditoria Integral .....	45
2.1.2 Que Son Normas De Auditoria .....	47
2.1.3 Que Son Normas Y Su Importancia .....	47
2.1.4 Ventajas Y Desventajas De Las Normas .....	48
2.1.4.1 Ventajas: .....	48
2.1.4.2 Desventajas:.....	48
2.1.5 Que Son Normas Internacionales De Auditoría Y Su Importancia .....	49
2.1.6 Estructura De Las Normas Internacionales De Auditoria .....	50
2.1.7 Resumen De Las Declaración De Normas De Auditoría Dna .	51
2.1.8 Resumen De Las Normas Internacionales De Auditoria (Nias)	58
2.1.9 Que Son Contratos.....	83
2.1.10 Importancia De La Celebración De Contratos .....	83
2.1.11 Que Es Una Revisión De Los Estados Financieros .....	84
2.1.12 Definición De Contrato De Revisión .....	85
2.1.13 Principales Estados Financieros Revisados Por Los Auditores .....	86

2.1.14 Papel Del Auditor Frente A La Celebración De Un Contrato De Revisión .....	90
2.2 Bases Legales .....	91
CAPÍTULO III .....	92
MARCO METODOLÓGICO .....	92
3.1 Tipo De Investigación .....	92
3.2 Diseño De Investigación .....	93
3.3 Técnicas E Instrumentos De Recolección De Información .....	94
CAPÍTULO IV .....	96
4.1 Norma Internacional Sobre Contratos De Revisión 2400 “Contratos De Revisión De Estados Financieros” .....	96
4.1.1 Análisis De Las Normas Internacionales De Contratos De Revisión De Estados Financieros 2400.....	107
4.1.2 Importancia De Los Contratos De Revisión De Los Estados Financieros.....	109
4.1.3 Términos De Un Contrato De Revisión De Estados Financieros .....	112
4.1.4 Planeación En Los Contratos De Revisión.....	114
4.1.5 Documentación .....	115
4.1.6 Procedimientos Y Evidencia.....	115
4.1.7 Conclusión E Informes .....	115
4.2 Norma Internacional De Revisión De Información Financiera Intermedia, Llevada A Cabo Por El Auditor Independiente De La Entidad Aplicable En El Escenario Contable 2410 .....	117

4.2.1 Análisis De La Norma Internacional De Revisión De Información Financiera Intermedia, Llevada A Cabo Por El Auditor Independiente De La Entidad Aplicable En El Escenario Contable 2410 .....	147
4.2.2 Principios Generales De Una Revisión De Información Financiera Intermedia.....	149
4.2.3 Objetivo De Un Contrato De Revisión Financiera Intermedia	151
4.2.4 Los Términos Del Contrato .....	152
4.2.5 Procedimiento De Revisión De Información Financiera Intermedia .....	154
4.2.6 Representación De La Administración .....	165
4.2.7 Responsabilidad Del Auditor Por Información Adicional En Un Proceso De Revisión De Información Financiera Intermedia .....	166
4.2.8 La Comunicación.....	170
4.2.9 Desviaciones Del Marco Conceptual De Información Financiera Aplicable.....	174
4.2.10 Limitaciones En El Alcance .....	176
4.2.11 Negocio En Marco E Incertidumbre.....	177
4.2.12 Documentación .....	179
4.2.13 Fecha Efectiva.....	179
4.3 Comparación Entre La Secp 2 Normas Sobre Revisión Limitada De Estados Financieros .....	180
CONCLUSIÓN .....	190
BIBLIOGRAFÍA.....	193
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO: ...	194



PARTE II.....	199
INTRODUCCIÓN.....	200
CAPÍTULO I.....	203
EL PROBLEMA.....	203
1.1 Planteamiento Del Problema.....	203
1.2 Objetivos De La Investigación.....	207
1.2.1 Objetivo General.....	207
1.2.2 Objetivos Específicos.....	207
1.3 Justificación E Importancia.....	208
CAPÍTULO II.....	210
MARCO TEÓRICO.....	210
2.1 Normas Internacionales De Contabilidad.....	210
2.2 Cuál Es El Campo De Aplicación De Las NIC En Venezuela.....	213
2.3 Generalidades De Las Normas Internacionales De Información Financiera.....	215
2.4 Estructura De Las NIIF.....	216
2.5 Marco Conceptual.....	216
2.6 Importancia De Las NIIF En El Ámbito Contable.....	217
2.7 Aplicación E Implementación De Las NIIF En Venezuela.....	218
CAPÍTULO III.....	221
3.1 Norma Internacional De Contabilidad N 18 Ingresos Ordinarios .	221
3.2 Análisis De La Norma Internacional De Contabilidad Nic 18 Ingresos Ordinarios.....	238

CAPÍTULO IV.....	247
4.1 Norma Internacional De Información Financiera N° 1 Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera .....	247
4.2 Norma Internacional De Información Financiera Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera .....	251
4.3 Análisis De La Norma Internacional De Información Financiera N° 1 Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera .....	278
CAPITULO IV.....	286
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	286
5.1 Conclusiones .....	286
5.2 Recomendaciones.....	287
BIBLIOGRAFÍA.....	288
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO: ...	289



## RESOLUCIÓN

**De acuerdo con el artículo 44 del reglamento de trabajo de grado:**

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y, solo podrán ser utilizados para otros fines, con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, el cual lo participará al Consejo Universitario”.

## DEDICATORIA

Ante todo le doy gracias Dios por haberme dado la sabiduría y fortaleza necesaria para que se hiciera realidad mi sueño de obtener mi título universitario y que este conocimiento sirva para gloria y honra de su nombre amen.

A mis Padres, María y Jesús por haberme apoyado en las buenas y malas en todo este tiempo, espero se sientan orgullosos de mi.

A mis Hermanos Roger, Jesús Miguel, Efrén y Luis que este título también les pertenece, que todo lo podemos en Cristo que nos fortalece.

A mis Hijos Josephlyne y Joseph; deseo que les sirva de ejemplo, para que más adelante también sean futuros profesionales.

A mis amigos Kurt, Morela, Salome, Betzabet, Evelin, José, Alicia, Dorinda, Nelson y Luis que fueron ejemplos de que si se puede seguir adelante entre luchas y tormentas, gracias por su apoyo.

A la Congregación de todos mis Hermanos en Cristo, que me apoyaron en sus oraciones.

Por lo demás Hermanos Gozaos en el Señor.

Dios los bendiga

Jennifer Loroima

## DEDICATORIA

Este título que hoy obtengo constituye otro tesoro que he conseguido con empeño y una vez más mi sonrisa brilla porque vuelvo a tener mi segunda carrera y haber hecho realidad mi sueño.

A Dios porque sin él no hubiese logrado este título en mi vida, que estos conocimientos sean usados para su gloria.

A mi Madre Rosa que desde el cielo donde esta se que siempre me está acompañando.

A mi Padre Cipriano espero que se sienta orgulloso de su nueva carrera.

A mi Gran Amor Enrique López por su comprensión y apoyo en todas las cosas que pasamos juntos, mi alegría también es suya.

A mis Hermanos Damary, José, Martha, Keila y Raquel, por su apoyo y que en esta vida se puede todo lo que emprendemos con mucha fe

A mis grandes Amigos, José, Jorge, Iraima, Diana y principalmente a mi compañera de grado Jennifer, por su compañía, comprensión, alegría, tristeza y estrés.

Todo esto valió la pena

## **AGRADECIMIENTO**

A mi Dios Todopoderoso, te doy gracias porque sin ti yo no hubiese logrado esta meta, me diste la oportunidad de realizar una carrera universitaria, gracias papá Dios

A mis Padres María y Jesús, por haberme guiado por el camino del bien y enseñarme que para ser alguien en la vida hay que luchar, este título les pertenece, estoy orgullosa de ustedes.

Le doy gracias a mis Hermanos porque estuvieron allí en los momentos más difíciles de mi vida, dándome aliento y apoyo para que siguiera adelante

A mis Hijos Josephlyne y Joseph; este logro es para ustedes; me dieron fuerza para que yo culminara mi carrera universitaria.

A mis Tíos, Primos, Abuelos por la confianza que siempre me han brindado.

A mi Compañera de Áreas Ruth Carrión, porque dios no se equivoca y me la puso en mi camino, le doy gracias por compartir y trabajar juntas.

A mi Amiga Priscila por haberme prestado su colaboración dándome apoyo, aconsejándonos, enseñándonos, le doy muchas gracias.

A la Universidad de Oriente por haberme permitido cursar mi carrera universitaria en sus aulas.

A la Profesora Eglis Rivera, por su comprensión, apoyo y colaboración

Al Lcdo Wilmer Toyo (facilitado del C.C P) por su colaboración y asesoramiento en la culminación de esta carrera.

Y a todas las personas que de una u otra forma me apoyaron para que este sueño se hiciera realidad.

Gracias a todos ustedes

Jennifer Loroima

## **AGRADECIMIENTO**

A mi Dios Todopoderoso por brindarme la oportunidad de culminar esta carrera

A mi Padre por enseñarme a luchar para conseguir lo que se quiere en la vida

A mi príncipe por su amor y dedicación y la persona que me motivo a terminar la carrera. Gracias mi vida te amo mucho

A mis hermanos por su confianza que siempre me han tenido

A mis cuñados por el apoyo que me han brindado

A mis compañeros de áreas por su comprensión y solidaridad, por la oportunidad de compartir y trabajar juntos

A Priscila por su ayuda y colaboración

A la Universidad de Oriente por haberme permitido cursar en ella mi carrera

A mis profesores de áreas por impartirme los conocimientos en clase y asesoramiento en la culminación de la carrera

Y a todas y cada una de las personas que me apoyaron para que este sueño se haya realizado.



## **INTRODUCCIÓN DE LAS ÁREAS DE GRADO**

Los Cursos Especiales de Grado nos sirven de alternativa para entrar al campo de la investigación y así relacionar la parte práctica con la teórica, adquiriendo de esa manera nuevos conocimientos y destrezas que nos sirvan en el futuro en el desempeño de nuestra carrera como profesionales de la contaduría pública.

El presente trabajo ha sido redactado siguiendo los requisitos exigidos por la universidad y bajo la asesoría de los docentes que imparten estas cátedras en la misma lo cual nos permite optar al título de Licenciado en Contaduría.

Los cursos especiales de grado son pequeños laboratorios donde se experimenta de manera segura como será el campo laboral y hacia donde se deben dirigir nuestros esfuerzos al momento de querer obtener un lugar en un mundo tan competitivo, esto se logra a través de la excelente preparación que nos brindan los profesionales que tiene bajo su responsabilidad tan importante labor.

En el mismo los temas desarrollados en cada una de las asignaturas que constituyen los Cursos Especiales de Grado, serán enfocados en el área de Gerencia Tributaria por ser esta el pilar fundamental de nuestras carreras basadas mayormente en el área de las ciencias administrativas. Estos cursos especiales de grado están dirigidos por los profesores de cada una de las especialidades.

## **OBJETIVOS**

### **General:**

Cumplir con el requisito parcial para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública, a través de la presentación de este Análisis y Síntesis de los Cursos Especiales de Grado.

### **Objetivos Específicos:**

- ❖ Preparar y complementar la formación de los estudiantes para el mejor desempeño de su carrera profesional.
- ❖ Asesorar al estudiante en la investigación y realización de los Trabajos De Grado.
- ❖ Profundizar en conocimientos útiles en el futuro desempeño profesional.
- ❖ Desarrollar tópicos de interés para la formación profesional y académica para licenciados en Contaduría Pública.
- ❖ Procurar incorporación rápida y efectiva de nuevos profesionales altamente calificados al mercado laboral.

## **JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA GENERAL**

Los Cursos Especiales de Grado tienen gran importancia, debido a que a través de ellos, se adquieren nuevos conocimientos, habilidades y destrezas, que manifestamos al momento de realizar el trabajo de grado investigativo, sin mencionar la ayuda que nos proporciona para enfrentarnos al exigente y competitivo ámbito laboral.

Este análisis y síntesis de los Cursos Especiales de Grado, son de gran relevancia porque en ellos se imparten temas de actualidad que sin duda alguna serán de gran utilidad para el mejor desempeño de nuestra profesión. Además su contenido se podrá utilizar como material de apoyo para realizar otras investigaciones de las áreas tratadas. Asimismo servirá de consulta en aquellas asignaturas relacionadas con estos temas, que se imparten en la Escuela de Ciencias Administrativas.

De igual manera representan un medio de profundización en tópicos importantes de gran utilidad en el desempeño profesional, así como a la vez sirven de orientación y guía en temas actuales sirviendo de apoyo en el campo laboral y en futuras especializaciones mediante la investigación y aplicación de criterios acorde con las exigencias realizadas todas basadas en la parte contable y administrativa.

## **METODOLOGÍA**

Para la preparación y elaboración de los temas investigados en las Áreas de grado se utilizó la siguiente metodología:

- Investigación Bibliografía
- Asistencia a clases
- Entrevistas informales a personas especialistas en los temas
- Revisión de revistas especializadas
- Revisión de materiales de talleres
- Consultas vía Internet
- Excelente asesoría de los profesores:
- Quienes nos Brindaron toda la información que realmente requerida para culminar nuestras investigación

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA  
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**



**PARTE I**

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE REVISIÓN DE  
CONTRATO DE ESTADOS FINANCIEROS 2400 Y REVISIÓN DE  
INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA, LLEVADA A CABO POR EL  
AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD 2410**

**Integrantes:**

Ruth Carrión	C.I 10.285.137
Jennifer Loroima	C.I 8.287.383

Barcelona, Mayo 2009

## INTRODUCCIÓN

Actualmente el proceso de auditoría ha sufrido transformaciones bastante significativas, dejando de ser un simple examen de control interno para pasar a ser un examen con un enfoque integral y estandarizado, en este sentido los nuevos requerimientos del Consejo Internacional de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), requiere que los auditores adopten enfoques basados en riesgos para auditar estimados contables y estimados de valor razonable.

La Junta Internacional de Normas de Auditoría y Verificación (IAASB), es una junta independiente de establecimiento de normas dentro de IFAC, la cual está trabajando para mejorar la calidad y la uniformidad en las prácticas de auditoría en todo el mundo. La IAASB ha emprendido un importante proyecto para revisar todas sus Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) siguiendo las nuevas convenciones diseñadas para hacer las NIA's más claras y para promover su aplicación de forma consistente. Las nuevas convenciones también deberían contribuir a facilitar su traducción y aprobación alrededor del mundo.

Un elemento fundamental para la aceptación mundial de las NIA's formuladas por la IAASB es que se elaboren a través de un debido proceso exhaustivo y transparente, reconocido y aceptado por todas las partes interesadas. Igualmente es importante que la IAASB establezca relaciones sólidas con las partes interesadas que permitan una comunicación apropiada y una mejor comprensión mutua.

La sociedad de contadores públicos atraviesa un problema delicado y con efectos negativos, dado que no todos conocen y aplican estas normas en el ejercicio de sus funciones y es por ello que deberá implementar políticas y

procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría.

Es requisito fundamental para las sociedades de contadores públicos, cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los elementos de control de calidad comprenden lo siguiente: la independencia, la asignación del personal a los trabajos de auditoría, consultas, supervisión, contratación de personal, desarrollo profesional, promoción de personal, aceptación y continuación de clientes e inspección.

Para cada uno de estos elementos de control de calidad, una sociedad de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen a cabalidad tales requisitos asegurando la calidad del trabajo en sus auditorías.

En el contexto contable y sobre todo a nivel de normas internacionales de revisión de contratos existe una norma que regula y controla la realización de contratos de revisión de estados financieros es la ISRE 2400 conocida como Norma Internacional Sobre Contratos De Revisión 2400, en este ámbito la revisión de estados financieros es práctica común, especialmente cuando se establece o se inicia un proceso de auditoría, sin embargo en marcadas ocasiones se centra la atención en la información a obtener dejando de un lado la responsabilidad y compromiso que tiene el auditor al momento de recolectar, analizar, evaluar y presentar dicha información, así como también cuales son las pautas que se deben seguir cuando este estudio lo efectúa un tercero o persona externa a la entidad.

Un elemento importante al momento de establecer contratos de revisión de estados financieros es que el auditor cumpla con los principios

éticos de responsabilidades de los mismos previamente establecidos, situación que con regularidad no se presenta, dado que no todos los auditores le dan la importancia y consideración que merecen a dichos principios y que en constantes ocasiones por restarle importancia a estos dejan de cumplirlos a cabalidad. Los contratos de revisión de estados financieros representan un elemento indispensable para iniciar un procedimiento de revisión por cuanto este indica los aspectos más relevantes que se deben cumplir para estar acorde con lo establecido con los órganos profesionales, la legislación y reglamentos que regulan esta materia.

Siempre que se inicia un proceso que involucra una revisión, es conveniente dejar claro cuál es la participación de las partes y hasta donde llega su compromiso y responsabilidad emitiendo así límites perfectamente comprensibles, esto también ocurre en el ámbito contable, esta norma ISRE 2400 permite dejar establecido cuales son los términos en los cuales se efectuará el proceso de revisión, teniendo siempre presente cual es el papel de quien solicita el servicio y hace el contrato y de quien presta el servicio y cumple el contrato, cuando no se efectúa una carta compromiso son muchos los aspectos que se dejan por fuera y sin control alguno, lo que genera deficiencias y fallas en la elaboración de la revisión de los estados financieros y esto se puede fácilmente transformarse en un problema donde no se tiene claro el papel que cumple cada parte y hasta donde llega su posición frente a dicho examen.

Conjuntamente con la ISRE 2400 que regula ampliamente lo relacionado con los contratos de revisión de los estados financieros se encuentra la ISRE 2410 que también regula de manera efectiva la revisión de información financiera, pero cuando esta información es intermedia entre un periodo y otro, es decir cuando los estados financieros a revisar ya han



iniciado su periodo, pero aun no lo han culminado, es entonces donde se presenta la utilidad de dicha norma, ya que esta indica los parámetros que debe seguir y respetar el auditor con respecto a la información intermedia y el tratamiento y manejo que se le debe dar a las mismas.

Esta norma se ha considerado como el aval para que efectivamente el auditor pueda obtener la información requerida sin presentar limitaciones en cuanto al periodo auditado, ya que en recientes actualizaciones el alcance de la misma está determinado por la información intermedia entre un ejercicio fiscal o contable y otro así como la información considerada como histórica.

La finalidad de la realización de esta investigación gira en torno a efectuar un análisis detallado de lo relacionado con las normas de revisión de contratos de los estados financieros, así como lo relacionado a la información financiera intermedia durante el proceso ejecutado por un auditor externo, y también se busca abordar la problemática presente al momento de efectuar un proceso de revisión si previamente no se cumple con los lineamientos establecidos en las Normas Internacionales de Revisión de Contrato de estados financieros 2400 y Revisión De Información Financiera Intermedia, llevada a cabo por el auditor independiente de la entidad 2410

# **CAPITULO I**

## **EL PROBLEMA**

### **1.1 Planteamiento Del Problema**

Debido a la evolución y crecimiento constante del aspecto contable y financiero cada vez era más necesario ir perfeccionando las normas que regulan dichas acciones; estas normas actualmente atraviesan por un periodo de transición y ajuste, en consideración a la constante relación que se mantiene hoy en día con otras empresas y otros países, es por ello que urge tener un marco normativo que regule y controle todas las acciones relacionadas a este intercambio.

Se tiene entendido que en materia de revisión las normas no son estáticas, por el contrario estas sufren ajustes y cambios producto de las diferentes adaptaciones del escenario donde se presentan. Así mismo se observa que en el contexto general y a nivel mundial los cambios son inminentes, estos cambios no se dan de manera arbitraria, sino que son producto de una cuidadosa planificación respaldada por organismos como la IFAC (Internacional Federation of Accountants) la cual es la organización mundial que agrupa a la profesión contable. Trabaja con sus 163 organizaciones miembros en 119 países para proteger el interés público, alentando las prácticas de alta calidad profesional de los contadores de todo el mundo.

A nivel mundial se observa que los países se dirigen hacia la adopción de las normas internacionales de auditoría. Así mismo se observa de forma preocupante y lo cual representa un problema, el hecho de que Venezuela es uno de los últimos países en asumir con responsabilidad la adopción de las

normas internacionales de auditoría mejor conocidas como NIA's. Así pues es ahora cuando los profesionales de la contaduría pública del país inician su proceso de capacitación y formación en relación a la implementación de dichas normas.

Esta normas no trabajan de forma aislada, es decir, no solo tienen relación con los procesos de auditoría, sino que también abarcan sectores importantes en el país como lo es el sector empresarial, si se quiere el más afectado por la nueva adopción de las mismas, ya que este en su mayoría de actividades debe hacer uso de las mismas para la correcta ejecución de sus actividades, además dentro de ellas debe existir el profesional de la contaduría pública, perfectamente capacitado para asumir este nuevo reto, así mismo se tiene el sector que alberga la economía del país y por ende lo relacionado con las finanzas, ya que la mala implementación de una norma o su errada interpretación acarrea problemas significativos así como sanciones para quienes las cometen.

En el mismo orden de ideas otro sector influenciado por la implementación de estas nuevas normas en materia de auditoría son las universidades, ya que en sus aulas se forman hoy los futuros profesionales y es precisamente ahora cuando se requiere que las mismas sirvan de entes multiplicadores y que divulguen la información relativa al uso e implementación de las NIA's en el país, como parte componente del desempeño de sus carreras en un futuro.

Tomando como base la importancia de las NIA's en el país expresamos con suficiente base que la implementación de estas normas viene a servir de herramienta y apoyo para la implementación de las normas locales, las cuales aun se encuentran vigentes en el país y están en uso. Las

NIA's representan efectivamente ese complemento globalizado de marco normativo que regula el proceso de auditoría.

Producto de los ajustes antes mencionados en las normas internacionales de auditoría se desprende o es allí de donde nacen las normas internacionales de revisión de contrato (ISRE). Así como se cuenta con NIA's, también tenemos Normas Internacionales para Contratos (o compromisos) de revisión (ISRE). Estas normas vienen a satisfacer el vacío que las normas internacionales de auditoría (NIA's) no llenan, sobre todo por tratarse de aspectos relacionados básicamente con el proceso de revisión de estados financieros.

Las Normas Internacionales para compromisos de revisión (contratos) (ISRE) son aprobadas en junio de 2005 estas son eficaces para el examen de la información financiera intermedia para ejercicios que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2006. En este contexto y tomando como base la globalización que actualmente enfrentan las normas que regulan la materia contable y de auditoría especialmente la relacionada a la revisión de contratos se tiene que las mismas han experimentado cambios que determinan de manera amplia donde se generan y debido a que se producen, ampliando en este sentido lo antes comentado se tiene que el IAASB (International Auditing And Assurance Standards Board) en aras de mejorar el escenario de auditoría presenta un conjunto de normas reguladas y emitidas por este dentro de las cuales se tienen las siguientes; Las Normas emitidas por el IAASB

1. ISA's 200-999
2. ISRE's 2000-2999
3. ISAE's 3000-3999

#### 4. ISRS's 4000-4999

Estos cambios obedecen a una mejor clasificación de las distintas actuaciones profesionales de los “contadores públicos” o “auditores” y por una necesidad de que, de una vez por todas, el usuario distinga entre el nivel de “garantía” razonable para cada tipo de actuación y su subsiguiente producto

Considerando que las Normas Internacionales para compromisos de revisión ISRE 2400 representa la actualización de la antigua NIA 910 se observa que la misma ha experimentado un cambio en su composición y forma de aplicarla ya que esta permite la revisión para ejercicios completos, pudiendo así suplir con éxito las necesidades que la NIA 910 dejaba, además de que permite la aceptación de esta nueva norma en Venezuela, debido a que su inserción se da de forma casi inmediata, ya que a partir de la fecha de su promulgación el país adopta esta normativa para todas aquellas actividades o acciones relacionadas con la revisión de contratos donde se involucre información financiera.

Es precisamente aquí donde se establece una relación directa con la ISA 600, norma que propone la eliminación de la diferenciación entre responsabilidad exclusiva y compartida de los auditores y donde el auditor del Grupo es responsable de expresar una opinión sobre los Estados Financieros del Grupo (“Group Audit opinion”). Así como también el Auditor del Grupo será quién determinará, con objeto de obtener evidencia suficiente, los procedimientos adecuados para el correcto desarrollo de toda la auditoría del Grupo.

En muchas ocasiones se presenta la problemática de que no todos los estudios sobre estados financieros se hacen sobre información completa sino

que muchas veces se requiere hacer un estudio durante un periodo aún no concluido en su totalidad, lo que es mejor conocido como periodo intermedio entre un periodo contable y otro futuro o pasado, es por ello que resulta indispensable que existan normas que permitan regular la revisión de la información contenida en estados financieros en periodos intermedios, especialmente cuando el auditor es independiente o ajeno a la entidad.

Conjuntamente con la ISRE 2400 que regula ampliamente lo relacionado con los contratos de revisión de los estados financieros se encuentra la ISRE 2410 que también regula de manera efectiva la revisión de información financiera pero cuando esta información es intermedia entre un periodo y otro, es decir cuando los estados financieros a revisar ya han iniciado su periodo pero aun no lo han culminado, es entonces donde se presenta la utilidad de dicha norma, ya que esta indica los parámetros que debe seguir y respetar el auditor con respecto a la información intermedia y el tratamiento y manejo que se le debe dar a la mismas.

La problemática estudiada en esta investigación se enfoca directamente en que con regularidad no se establece con precisión el papel del auditor hacia la realización de evaluaciones sobre estados financieros inconclusos o periodos intermedios donde se puede cometer el error de emitir un informe dejando de presentar objetivamente la situación financiera de una empresa, ya que esta información no tiene validez alguna o no sirve para tomar decisiones sobre la misma debido a que solo presenta una parte del todo que representa el estudio.

Con la aplicación de la norma internacional de contratos de revisión 2410 se puede evitar este error, mas no garantiza de manera completa el papel del auditor frente a la información incompleta que este recibe, por lo

que debe hacer sus propias indagaciones y estudios para así poder disminuir el riesgo que se corre al emitir un informe sobre información incompleta.

El IAASB ha acordado enmendar dos Normas Internacionales de Contratos de Revisión (International Standards on Review Engagements, ISRE) para explicar qué norma deberá aplicarse a un contrato específico. Estas enmiendas están diseñadas para eliminar un pequeño vacío en el alcance aparente de las ISRE y para asegurar que no haya superposición en los alcances de las normas y la Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento 3000.

Además no solo es relevante la enmienda realizada a las normas antes mencionadas sino que también y muchas veces resulta un problema el ajuste y adopción de las mismas en materia contable en Venezuela, debido a que hasta ahora no existe una traducción autorizada donde se explique con detalle cómo está conformada la norma, hecho que obliga a los contadores a asumir la posición de adopción de la norma en vez de adaptación de la misma. Situación que genera cambios y de alguna manera inconformidades por parte de estos profesionales.

Para una comprensión más amplia y precisa de la problemática planteada en relación a las normas internacionales de auditoría y su implementación en el ámbito contable, se presentan a continuación las siguientes interrogantes que facilitan el entendimiento e identificación del problema objeto de estudio;

- ¿Cuál es la importancia de conocer cuáles son las generalidades sobre los contratos de revisión según la ISRE 2400?

- ¿Cuál es la importancia de los contratos de revisión de los estados financieros en materia contable y su implementación en Venezuela?
- ¿Ventajas de conocer cuáles son los elementos de un contrato de revisión de estados financieros?
- ¿Cuál es el objetivo que persigue un contrato de revisión financiera intermedia?
- ¿Cómo es el procedimiento a seguir durante un proceso de revisión de información financiera intermedia?
- ¿Cuál es la responsabilidad del auditor por información adicional en un proceso de revisión de información financiera intermedia?



## **1.2 Objetivos De La Investigación**

### **1.2.1 Objetivo General**

Efectuar un análisis de las Normas Internacionales sobre contratos de revisión de Estados Financieros 2400 y Revisión De Información Financiera Intermedia, ISRE 2410 llevada a cabo por el auditor independiente de la entidad

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- Analizar el nuevo enfoque de la auditoria integral
- Establecer las generalidades sobre los contratos de revisión según la ISRE 2400
- Determinar la importancia de los contratos de revisión de los estados financieros
- Analizar los elementos de un contrato de revisión de estados financieros
- Determinar cuál es el objetivo de un contrato de revisión financiera intermedia
- Analizar el procedimiento de revisión de información financiera intermedia
- Analizar la responsabilidad del auditor por información adicional en un proceso de revisión de información financiera intermedia.

### **1.3 Justificación E Importancia**

Todo profesional de la contabilidad que ejerza o represente el papel de auditor dentro del ámbito contable debe estar consciente de cuál es su campo de acción y por ende hasta donde llega su responsabilidad dentro de un proceso de revisión de estados financieros de una empresa o entidad, es por ello que resulta necesario la celebración de un contrato donde se deje claro y por escrito cual es el papel de ambas partes y hasta donde abarca el papel y responsabilidad de las mismas.

Según las Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, el objetivo de un contrato de revisión de información financiera intermedia es permitir al auditor concluir con base en los procedimientos analíticos aplicados y en las indagaciones realizadas, algo ha llamado la atención del auditor que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable, en todos los aspectos importantes.

La realización de esta investigación se perfila necesaria debido a que permite ampliar y presentar cuales son los principales elementos que se manejan a través de las Normas Internacionales De Revisión De Contrato, cual es el escenario de su aplicabilidad y por ende cuando se puede hacer uso de ellas para regular esta materia.

En caso contrario si no se estudia en detalle la composición y actualizaciones que ha tenido esta norma la consecuencia sería negativa, porque no solo el contador trabajaría aplicando una información desactualizada, sino que también podría incurrir en un delito al estar incumpliendo con alguna norma establecida producto del desconocimiento de los cambios que la misma ha tenido en los últimos años. Basado en lo

anterior la realización de esta investigación se justifica dado que permite a sus investigadores ampliar su campo de conocimientos en materia de auditoría especialmente en lo relacionado a contratos de revisión de estados financieros y la revisión de información intermedia efectuada por un auditor independiente, todo esto regulado ampliamente según las Normas Internacionales De Revisión De Contrato ISRE 2400 y 2410

La manera más directa de lograr el objetivo inicial en cuanto a la elaboración de esta investigación gira en torno a efectuar un análisis preciso y completo sobre la implementación y aplicabilidad de estas Normas Internacionales de Contratos de Revisión tomando como referencia el escenario contable en Venezuela, debido a que así se puede visualizar cual sería su impacto en la práctica común de la realización de actividades que involucren la revisión de contratos o la revisión de información financiera en periodos intermedios, garantizando de esta manera el correcto uso y aplicación de dichas normas, ajustando así el desempeño de la profesión contable a normas internacionales previamente establecidas. En cuanto a la finalidad que se persigue con la realización de esta investigación representa una fuente confiable de información la cual puede ser consultada en cualquier momento por aquellos que se interesen en el tema y dejando de esta forma un precedente de una investigación realizada, la cual podrá perfectamente ser utilizada como antecedente de investigación en trabajos futuros. Finalmente la elaboración de la misma permite cumplir con un requisito de la Universidad de Oriente para poder alcanzar el título de Licenciado en Contaduría Pública

## 1.4 Limitaciones

Durante la elaboración de la investigación se presentan ciertos elementos o situaciones que obstaculizan o limitan la realización de la misma, es por ello que resulta necesario superar dichas dificultades, para que la misma sea exitosa y se cumplan los objetivos planteados, pero es procedente mencionar cuales son estos elementos o acciones que disminuyen la efectividad de la realización de la investigación de forma completa y oportuna entre ellos se encuentran:

- Limitada bibliografía especializada sobre el tema objeto de estudio, dado que son pocos los escritores que tratan el tema de las normas internacionales de auditoría en textos en español ya que la mayoría de estos se encuentran en inglés.
- No se cuenta con base bibliográfica, el contenido de la normas como tal, es decir de la ISRE 2400 y 2410 pero solo como normas
- Escasa disponibilidad de tiempo por parte de los investigadores para la realización de dicho trabajo así como el limitado tiempo para la entrega del mismo, dado que por situaciones ajenas a los antes mencionados los tiempos planeados se debieron postergar y reprogramar nuevamente el cronograma de actividades.
- Debido a que la mayoría de la información proviene de fuentes legales como leyes y normas o reglamentos en materia contable se presta a confusión dependiendo de quién intérprete las mismas y producto de ellos los análisis efectuados no siempre son los más acordes con la metodología a implementarse.

## 1.5 Glosario De Términos

**Auditoria** Es una revisión analítica hecha por un contador público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión de la corrección de los estados financieros

**Auditoria Integral** Es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un periodo determinado, evidencia relativa a lo siguiente: la información financiera, la estructura del control interno, el cumplimiento de las leyes pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos; con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre la temática y los criterios o indicadores establecidos para su evaluación. (Yanel Blanco Luna, 2006).

**Contratos De Aseguramiento** Es aquel en el cual un contador profesional expresa una conclusión destinada a resaltar el grado de confianza de los usuarios diferentes de la parte responsable, acerca de los resultados de la evaluación o medición de una temática definida contra el criterio. Yanel Blanco Luna – Reinaldo Navas Bolívar, manual 2006).

**Control Interno** Es un proceso, efectuado por la junta de directores de una entidad, gerencia y otro personal, diseñado para proveer razonable seguridad respecto del logro de objetivos en las siguientes categorías: Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Efectividad y eficiencia de operaciones y Confiabledad de la información financiera.

**Entidad** Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la

consecución de los fines para los cuales fue creada.(Fernando Catacora Carpio 1999-2000)

**Estándares Internacionales De Auditoría** Los estándares internacionales de auditoría se construyen desde un discurso armonizador de la práctica contable y el regulativo de la formación profesional, superpuestos simultáneamente con un proceso desregulativo de los Mercados (Martínez Pino, Guillermo León, 2003)

**Estándares Internacionales** Los estándares internacionales (o normas internacionales) son una forma de sobrepasar las barreras técnicas para el comercio internacional causadas por los diferentes estándares y reglamentos desarrollados separadamente por cada nación, organizaciones de estándares nacionales o compañías. Las barreras técnicas existen cuando diferentes grupos interactúan, cada uno con una gran base de usuarios, haciendo algo bien establecido que entre ellos es mutuamente incompatible. El establecer estándares internacionales es una de las formas de prevenir la aparición de estos problemas.

**Evidencia de Auditoría.** Las pruebas que obtiene el auditor durante la ejecución de la auditoría, que hace patente y manifiesta la certeza o convicción sobre los hechos o hallazgos que prueban y demuestran claramente éstos, con el objetivo de fundamentar y respaldar sus opiniones y conclusiones.

**Hallazgos.** Son el resultado de un proceso de recopilación y síntesis de información: la suma y la organización lógica de información relacionada con la entidad, actividad, situación o asunto que se haya revisado o evaluado para llegar a conclusiones al respecto o para cumplir alguno de los objetivos

de la auditoría. Sirven de fundamento a las conclusiones del auditor y a las recomendaciones que formula para que se adopten las medidas correctivas.

**Importancia Relativa** La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información

**Informe de Auditoría.** Expresión escrita por el auditor respecto a los resultados de las verificaciones realizadas durante la ejecución de la auditoría, manifestando sus criterios y comentarios respecto a los estados financieros y otros hechos económicos.

**Limitaciones al Alcance de la Auditoría.** Factores externos a la unidad de auditoría que hayan impedido al auditor obtener toda la información y explicaciones que considere necesarias para cumplir con los objetivos de su trabajo

**Revelación Suficiente** La información financiera presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad; por lo mismo, es importante que la información suministrada contenga suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén suficientemente fundadas. (Fernando Catacora Carpio 1999-2000)

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1 Bases Teóricas O Fundamentos Teóricos**

##### **2.1.1 Auditoria**

###### **2.1.1.1 Evolución De La Auditoria**

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas.

La auditoria como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la Ley "Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude". Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoria creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. Los objetivos primordiales de ésta eran:

- La detección y prevención de fraude.
- La detección y prevención de errores; sin embargo, en los años siguientes hubo un cambio decisivo en la demanda y el servicio, y los propósitos actuales son:
  - El cerciorarse de la condición financiera actual y de las ganancias de una empresa.



- La detección y prevención de fraude, siendo éste un objetivo menor. (Fuente: Internet, buscador google: monografías.com.)

Este cambio en el objetivo de la auditoria continuó desarrollándose, no sin oposición, hasta aproximadamente 1940.

Según José Manuel Pereda, la historia de la auditoria se clasifica en:

### **Edad Antigua**

La figura del auditor, a lo largo de la historia ha ido apareciendo en los distintos estamentos de acuerdo con su cometido. En la edad antigua al no existir una actividad comercial muy intensa, no fue preciso un sistema de información complejo, sino solamente de control. Así la historia explica que los pueblos primitivos aplicaban un método simple como es el recuento, válido y efectivo como control, confeccionando inventarios patrimoniales: contaban periódicamente sus existencias de pieles, flechas, números de cabezas de ganado, etc.

Los reyes utilizaban los servicios de inspectores para conocer si los ingresos y gastos del estado se administraban con honradez por los recaudadores y tesoreros. Los sumerios tenían un código de comercio muy desarrollado: el Código de Hammurabi, en el se pone de manifiesto la existencias de cuentas, y que, al final del periodo sumerio, aparecían todos los elementos de las cuentas actuales: saldo del periodo anterior, movimientos y saldo final.

Las cuentas se llevaban en tablillas, y las personas que realizaban las comprobaciones de las anotaciones eran distintas de las que habían hecho las anotaciones, una especie de controladores. Los egipcios disponían de un

inventario o padrón de bienes, de esta forma le resultaban fácil calcular todos los años la situación y expansión de cada propiedad, tomando como punto de referencia las pirámides, templos y otros monumentos.

Los griegos utilizaban una forma de control consistente en que las cuentas de los funcionarios eran examinadas, al final de cada periodo, por otros funcionarios habilitados a tal efecto. Los romanos segregaron las funciones de custodia y de gestión de fondos públicos, desarrollando un sistema verificación cruzada entre funcionarios encargados de estas tareas.

### **Edad Media-Moderna**

Los mercaderes italianos realizaron un floreciente comercio con los países de Oriente y Occidente. El aumento del tráfico mercantil precisó más capitales, apareciendo sociedades mercantiles colectivas y de participación, lo que provocó la necesidad de contar con un sistema de registro e información de las operaciones realizadas, conocido como contabilidad.

El desarrollo de la contabilidad, como instrumento de registro e información de las operaciones efectuadas por los comerciantes e instituciones, origino que fuese Italia la cuna de la aparición de los revisores contables.

### **Edad Contemporánea**

Aunque la contabilidad tuvo sus inicios en los albores del siglo XIII, la auditoria careció de significación hasta que empezó la democracia y el periodo de la revolución industrial y la creación de las grandes sociedades anónimas.

Al constituirse las empresas industriales y comerciales en sociedades anónimas, implicó que la información financiera presentada a los accionistas fuese auditada, siendo la ley de compañías, en 1900, para este tipo de sociedades, la que extendió la obligatoriedad de la auditoría en Inglaterra.

#### El Concepto De Auditoría Ha Evolucionado En Cuatro Fases

**Primera Fase** A principios de la revolución industrial, no hay grandes transacciones, la misión del auditor era buscar si se había cometido fraude en ese negocio, estos negocios eran pequeños.

**Segunda Fase** Las empresas son más grandes, se comienza a separar el capital y la propiedad del negocio, es decir, la Administración. El auditor sin dejar de hacer lo que realizaba en la primera fase, tiene una nueva actividad que es la de verificar, certificar, la información de esos administradores que le pasan a través de la cuenta de resultados, sea veraz.

**Tercera Fase** Aparecen nuevas tecnologías, ordenadores, etc. Las transacciones a lo largo del año son bastante voluminosas. Esto hace que el revisar el Auditor las cuentas, el sistema de control interno de la empresa tanto si funciona como si no. Sigue revisando que la información contable refleja la imagen fiel de la empresa conforme a lo acontecido y revise además el control del sistema interno de la empresa.

**Cuarta Fase** El auditor ha de indicar, aparte de lo anterior, un informe, pidiendo a la empresa si ésta está o no de acuerdo de cómo se ha realizado este informe

### **2.1.1.2 Definición**

Es el examen crítico y sistemático que realiza una persona o grupo de personas independientes del sistema auditado. Aunque hay muchos tipos de auditoría, la expresión se utiliza generalmente para designar a la auditoría externa de estados financieros que es una auditoría realizada por un profesional experto en contabilidad de los libros y registros contables de una entidad para opinar sobre la razonabilidad de la información contenida en ellos y sobre el cumplimiento de las normas contables.

En este sentido las auditorías pueden hacerse sobre cualquier tipo de actividad. Originalmente surgen de la necesidad de las empresas de validar su información económica, por parte de un servicio o empresa independiente. En las empresas grandes es habitual la existencia de un departamento de auditoría interna, pero también existen numerosas empresas dedicadas a la auditoría.

La auditoría de Estados Contables consiste en el examen de la información contenida en éstos por parte de un auditor independiente al ente emisor. El propósito de este examen es determinar si los mismos fueron preparados de acuerdo a las normas contables vigentes en cada país o región.

Una vez realizados los procedimientos que el auditor considere oportunos, debe emitir una opinión sobre si los Estados Contables reflejan razonablemente la realidad patrimonial y financiera del ente auditado. En cada caso emitirá una opinión favorable o desfavorable por parte de un Contador Público

### **2.1.1.3 Auditoría Integral**

Es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con la finalidad de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados.

El incremento de las relaciones entre países, originado por los tratados de libre comercio, permiten que los mercados se expandan a nivel internacional, estimulando así la competitividad entre las empresas por ofrecer bienes y servicios de mejor calidad, volviendo día con día más difíciles las responsabilidades de los dirigentes de las empresas, requiriendo estos últimos, información objetiva y completa que le ayude en la toma de decisiones.

Las nuevas tecnologías empresariales y las corrientes de la reingeniería y calidad total, han motivado a que la Auditoría incursione en nuevos enfoques logrando esto con la Auditoría Integral, la cual es utilizada como una herramienta que enfrenta las innovaciones gerenciales y administrativas garantizando la detección de desviaciones o deficiencias de la gestión administrativa referentes a la eficiencia en el uso de los recursos y logros de objetivos, así como la eficacia en los resultados, la economía en términos de proporcionalidad y su relación costo–beneficio. En primer lugar, se parte de las definiciones y conceptos de la Auditoría Integral, los principios generales que la rigen, luego las normativas sobre las cuales se desarrolla, Además se realiza una diferenciación con la Auditoría de Estados Financieros.

La Auditoría Integral implica la ejecución de un trabajo con el trabajo o enfoque, por analogía de las revisiones financieras, de cumplimiento, control interno y de gestión, sistema y medio ambiente con los siguientes objetivos:

- Determinar, si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Determinar, si el ente ha cumplido, en el desarrollo de sus operaciones con las disposiciones legales que le sean aplicables, sus reglamentos, los estatutos y las decisiones de los órganos de dirección y administración.
- Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.
- Evaluar el grado de eficiencia en el logro de los objetivos previstos por el ente y el grado de eficiencia y eficacia con que se han manejado los recursos disponibles.
- Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.
- Evaluar el impacto medioambiental producido de manera directa o indirecta por empresas que presentan un perfil ambiental diferente, condicionado por los riesgos aparentes asociados con sus procesos y productos; la edad, historia y estado de una planta, el marco jurídico en el cual opera.

### **2.1.2 Que Son Normas De Auditoria**

Son todo señalamiento imperativo que se debe seguir durante la ejecución de un proceso de auditoría en el cual se establecen las condiciones mínimas del perfil que debe poseer el contador público, sus actitudes y aptitudes personales, para seguir obligatoriamente su aplicación en cada proceso de su actividad como auditor.

Representan los patrones o criterios que se manejan al momento de efectuar una auditoria para regular las acciones que se implementan en dicho estudio contable.

### **2.1.3 Que Son Normas Y Su Importancia**

La norma es una regla u ordenación dictada por la autoridad competente del caso, con un criterio de valor y cuyo incumplimiento trae aparejado una sanción. Generalmente, impone deberes y confiere derechos. Además indica cuales son los escenarios validos en los cuales esta regula una materia en particular.

Las normas son documentos técnicos con las siguientes características: Contienen especificaciones técnicas de aplicación voluntaria Son elaborados por consenso de las partes interesadas ya que representa una regla de conducta obligatoria en su cumplimiento orientada a regular determinada actividad y que es emitida por autoridad competente.

Según <http://es.answers.yahoo.com/index?qid.html> Son un conjunto de reglas o pautas a las que se ajustan las conductas o normas sociales que constituyen un orden de valores orientativos que sirve para regular y definir el

desarrollo de comportamientos comunes, a los que otorga cierto grado de legitimidad y consentimiento.(2008:1)

La aplicación de las normas está asegurada por las expectativas de sanciones positivas, así como por el miedo o la prevención a las negativas, lo que es consecuencia del grado de predominio de las costumbres de cada época y del nivel de interiorización de reglas o pautas a lo largo del proceso de socialización; esta interiorización puede ser resultado tanto del cálculo interesado como de la identificación altruista con el grupo de que se forma parte.

Una norma es un documento que contiene una serie de reglas, especificaciones técnicas, y características optimizadas, que se ha elaborado y aprobado por consenso a través de un organismo reconocido internacionalmente.

#### **2.1.4 Ventajas Y Desventajas De Las Normas**

##### **2.1.4.1 Ventajas:**

- Regula una materia específica
- Son objetivas y de obligatorio cumplimiento
- Permite fijar pautas a seguir o parámetros plenamente aceptados
- Mantienen su vigencia en el tiempo, pudiendo ser actualizadas cuando así lo requieran
- Facilitan la estandarización de procesos

##### **2.1.4.2 Desventajas:**

- Deben ser constantemente revisadas y actualizadas



- Requieren de divulgación y explicación para su aplicación
- El alcance es limitado a un aspecto, hecho, acción o actividad en particular
- Deben estar documentadas para que tengan validez
- En ocasiones las normas se vuelven inflexibles en relación a lo que regulan

### **2.1.5 Que Son Normas Internacionales De Auditoría Y Su Importancia**

Las Normas Internacionales de Auditoría contienen principios básicos y procedimientos esenciales, los cuales han sido destacados en el texto respectivo, mediante la utilización de letra negrita, a fin de procurar su correcta identificación. En forma complementaria se agregan lineamientos relacionados que pretenden hacer mayormente explicativos los conceptos. Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales, es necesario considerar todo el texto de la NIA incluyendo el material explicativo y de otro tipo contenido en ella y no sólo el texto resaltado.

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), el cual en el año 2002 fue reemplazado por el IAASB y el cual efectúa actualizaciones a través de su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

## 2.1.6 Estructura De Las Normas Internacionales De Auditoria

DEFINICIONES	Código ético de la IFAC: Independencia y ética profesional	
	ISQC 1: Control de calidad para firmas que realizan auditorias, revisiones, trabajos de seguridad y servicios relacionados	
	Marco de Referencia para Encargos de Seguridad	
	Seguridad <b>razonable</b> o <b>positiva</b>	Seguridad <b>limitada</b> o <b>negativa</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditorias</li> <li>• Exámenes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisiones</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Normas Internacionales de Auditoría (ISA International Standards on Auditing)</li> <li>• Normas Internacionales para Encargos de Revisión de Información Financiera Histórica (ISRE International Standards on Reviewing Engagements)</li> <li>• Normas Internacionales para Encargos de Seguridad Distintos de Auditorias y Revisión de Información Financiera Histórica (ISAE International Standards on Assurance Engagements)</li> </ul>	
		Servicios Relacionados No seguridad (ISRS)
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedimientos Acordados (ISRS 4400)</li> <li>• Compilación (ISRS 4410)</li> </ul>

### **2.1.7 Resumen De Las Declaración De Normas De Auditoría DNA**

Las DNA comprenden un conjunto de normas (14 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir. Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente. Estas son:

- DNA 0: Normas de Auditoria de Aceptación General
- DNA 01: Papeles de Trabajo
- DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente
- DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia
- DNA 04: El informe de control interno
- DNA 05: Efecto de la función de auditoría Interna en el alcance del examen del contador público independiente
- DNA 06: Planificación y supervisión
- DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas
- DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor
- DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión
- DNA 10: Evidencia comprobatoria
- DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros

- DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional
- DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

### **DNA 0: Normas de Auditoría de Aceptación General**

La selección de los procedimientos de Auditoría se basa en una completa evaluación del sistema de control interno e la empresa para que el Contador Público pueda determinar las transacciones que deban examinarse y pueda formarse un juicio sobre la propiedad de los métodos de contabilidad de la misma. El Contador Público necesita tener un conocimiento detallado del sistema de contabilidad y de los sistemas de control que son relativos, ya que, sin ellos, no puede evaluar adecuadamente la efectividad del control interno

### **DNA 01: Papeles de Trabajo**

El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La forma y contenido de los mismos debe ser diseñada para llenar las circunstancias de un trabajo en particular. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.

### **DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente**

Esta declaración proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, y para satisfacerle así mismo de la forma en que éstos se contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.

La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

### **DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia**

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros.

Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros.

Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

### **DNA 04: El informe de control interno**

Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas, con la finalidad de determinar el alcance de las pruebas de auditoría, y no para expresar una opinión sobre el mismo. El título "Informe de Control Interno", se usa a lo largo de este

pronunciamiento. En la práctica profesional, en nuestro país se utilizan títulos como “Carta a la Gerencia”, “Carta de Recomendaciones” u otra similar para informes con el mismo objetivo. Antecedentes La Publicación Técnica N<sup>o</sup> 1 sobre Normas de Auditoría de Aceptación General expresa en la segunda norma de auditoría referente a la organización y ejecución del trabajo, que: “El Contador Público debe efectuar un estudio y evaluación del Control Interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar”. El estudio de Control Interno tiene por finalidad obtener un conocimiento de cómo está conformado éste; no sólo desde el punto de vista de las normas y procedimientos establecidos por la administración de la entidad auditada, sino también cómo opera en la práctica.

#### **DNA 05: Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente**

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

Dentro de los diversos trabajos que el auditor interno hace para la entidad auditada, se incluye el estudio y evaluación del control interno, la revisión de procedimientos para mejorar la eficiencia, y el hacer investigaciones especiales, bien como parte de sus obligaciones normales o a petición de la Gerencia. Esta declaración es aplicable al trabajo del auditor interno cuando efectúa un estudio y evaluación del control interno u otros trabajos como parte de sus obligaciones normales, o en los casos que realiza trabajos para el Contador Público Independiente.

Cuando los auditores internos estudian y evalúan el control interno o realizan pruebas sustantivas de las transacciones y de saldos, están cumpliendo una labor especial de control. Para efectos de este pronunciamiento, el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno, ni persiguen los objetivos que se han señalado a éstos. Sin embargo, si aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones.

El trabajo de los auditores internos puede ser un factor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del Contador Público Independiente. Cuando el Contador Público Independiente decide utilizar el trabajo de los auditores Internos como parte de sus propios procedimientos, deberá evaluar la independencia y competencia de los auditores internos, así como el trabajo por ellos realizado.

#### **DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas**

Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerle de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente, establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.

#### **DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor**

Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que ha

renunciado a un trabajo de auditoría o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. El auditor sucesor, generalmente deberá iniciar las comunicaciones. La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que la casa requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

#### **DNA 10: Evidencia comprobatoria**

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”. La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas. La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su



objetividad, oportunidad y la existencia de otro material que corrobore las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuabilidad.

### **DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros**

La función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”. Este concepto establece lo siguiente: El dictamen debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o una declaración de que dicha opinión no puede ser expresada, en cuyo caso deben indicarse las razones para dicha abstención. En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros.

### **DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional**

Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de Contadores Públicos y Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.

### **DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva**

El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.

### 2.1.8 Resumen De Las Normas Internacionales De Auditoria (Nias)

Los Estándares Internacionales de Auditoria se aplican a la auditoria de los estados financieros y de otra información y de servicios relacionados. Estos estándares están divididos en nueve grupos con temáticas similares cada uno de ellos. Estos bloques son:

Sin número	Prefacio
Sin número	Glosario de términos
200 - 299	Responsabilidades
300 - 399	Planeación
400 - 499	Control Interno
500 - 599	Evidencia de auditoría
600 - 699	Uso del trabajo de otros
700 - 799	Conclusiones y dictamen de auditoría
800 - 899	Áreas especializadas
900 - 999	Servicios relacionados (ISRE) <sup>1</sup>

1000 – 1100A las declaraciones de auditoría que se agrupan bajo esta numeración.

---

<sup>1</sup> ISRE estas siglas hacen referencia a las normas sobre servicios relacionados es decir revisión de contratos y servicios especiales brindados por los contadores públicos.

A continuación nos referiremos a cada uno de los estándares internacionales de auditoría destacando los aspectos más significativos.

### **Norma 100 – Trabajos Para Atestiguar<sup>2</sup>**

Un “Trabajo para atestiguar” consiste en la evaluación realizada por un contador de un asunto principal, que es responsabilidad de un tercero, contra criterios adecuados identificados con el fin de expresar una conclusión que proporcione al usuario un nivel de seguridad sobre dicho asunto. Deben tener los siguientes elementos: Una relación entre tres partes: contador, parte responsable y usuario, un asunto principal, criterios adecuados, un proceso del trabajo y una conclusión. En la conclusión el contador proporciona un “alto nivel de seguridad” en la medida en que pueda concluir que el asunto principal se conforma respecto a TODO lo IMPORTANTE con los criterios identificados por lo que una conclusión inapropiada se reduce a un bajo nivel.

### **Norma 120 Marco De Referencia De Normas Internacionales De Auditoria**

Esta norma describe el marco de referencia dentro del cual se emiten las NIAs en relación con los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores. Distingue entre auditoria y servicios relacionados (comprenden revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones). Las auditorias y las revisiones deben proporcionar niveles altos y moderados de certeza mientras que los procedimientos convenidos y compilaciones no tiene la intención de

---

<sup>2</sup> Cabe destacar que la NIA 100 y 120 actualmente han sido derogadas y la materia que ellas regulaban hoy en día le compete a la ISAE 3000 sobre los servicios de aseguramiento y el marco conceptual de la aplicación de estos servicios de aseguramiento.

hacer posible que el auditor exprese certeza. Se entiende el concepto de certeza como la satisfacción del auditor sobre la confiabilidad de una aseveración hecha por una de las partes para uso de otra de las partes, cuyo nivel será proporcionado por los procedimientos desarrollados y sus resultados. En un trabajo de auditoría se debe proporcionar un nivel ALTO de certeza pero no absoluto, por eso en el informe se debe mencionar “presentan razonablemente en todo aspecto sustancial” expresando la certeza positivamente sobre las aseveraciones. En un trabajo de revisión se debe proporcionar un nivel MODERADO de certeza, en el informe esa certeza se expresa en forma negativa sobre las aseveraciones indicando que la información está libre de representaciones erróneas sustanciales. En un trabajo de procedimientos convenidos el auditor proporciona un informe de los resultados del mismo y no expresa una opinión por lo que no proporciona certeza acerca de lo revisado. En un trabajo de compilación donde el auditor es contratado para que usando sus conocimientos contables recolecte, clasifique y resuma información financiera no hacen posible que exprese ninguna certeza sobre la información financiera por lo que su informe comprende e identifica la información compilada.

### **Norma 200 - Objetivo Y Principios Generales Que Gobiernan Una Auditoria De Estados Financieros**

Describe el objetivo de una auditoria de estados financieros indicando que: Es hacer posible que el auditor pueda expresar una opinión sobre si estados financieros están preparados, respecto a todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia. Establece que una auditoria de acuerdo a las NIAs intenta dar una certeza razonable, pero no absoluta, de que los estados financieros están libres de representaciones erróneas. Sin embargo hay limitaciones inherentes a una auditoria que afectan la capacidad del

auditor para detectar representaciones erróneas sustanciales. El auditor tiene como responsabilidad expresar una opinión de los estados financieros pero dichos estados son responsabilidad de la administración.

### **Normas 210 - Términos De Los Trabajos De Auditoría**

La norma incluye parámetros para la preparación de la carta compromiso entre el auditor y su cliente. Indica que es conveniente que el auditor envíe una carta de compromiso al cliente, preferiblemente antes del inicio del trabajo, para evitar malos entendidos. Esta carta documenta y confirma la aceptación de la auditoría, el objetivo y el alcance de la misma, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualquier informe.

### **Norma 220 - Control De Calidad Para El Trabajo De Auditoría**

Esta norma determina los objetivos de las políticas de control de calidad y los procedimientos para ello. Establece que las políticas y procedimientos de calidad deben implementarse tanto a nivel general de la firma (de auditoría) como para cada una de las auditorías en particular. Los objetivos de las políticas de control de calidad incorporarán lo siguiente: requisitos profesionales, competencia y habilidad, asignación (entrenamientos y eficiencia), delegación (dirección, supervisión y revisión), consultas, aceptación y retención de clientes y monitoreo (de las políticas de control de calidad). Para que las políticas y procedimientos de control de calidad adoptados por la firma de auditoría brinden certidumbre, estos deberán ser comunicados a su personal para ser comprendidos e implementados.

### **Norma 230 – Documentación**

La norma establece que el auditor deberá dejar evidencia documental de los asuntos relevantes para apoyar su opinión y de que la auditoría se realizó de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría. Los papeles de trabajo realizados por el auditor deberán ser suficientemente completos y detallados. El auditor deberá tomar las medidas necesarias para mantener la confiabilidad de los papeles de trabajo y para su retención por un periodo suficiente.

### **Norma 240 - Responsabilidad Del Auditor De Considerar El Fraude Y Error En Una Auditoria De Estados Financieros**

Establece esta norma que al planear su auditoría y llevar a cabo los procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados, el auditor deberá considerar el riesgo de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros a causa de fraude o error. La prevención y detección del fraude es responsabilidad de la administración. La auditoría si es conducida de acuerdo con las NIAs está planteada para proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de representación errónea de importancia relativa, causada por fraude o error.

### **Norma 250 - Consideración De Leyes Y Reglamentos En Una Auditoría De Estados Financieros**

Esta norma plantea que el auditor cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados, debe reconocer que el incumplimiento de la entidad con leyes y reglamentaciones puede afectar sustancialmente los estados financieros, además de que podría resultar en consecuencias financieras para la entidad como multas o litigios. Reconoce que es responsabilidad de la administración asegurar el

cumplimiento de las leyes y reglamentos. El auditor no es responsable de prevenir el incumplimiento de leyes y reglamentos, sin embargo, el auditor deberá planear la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la auditoría puede revelar hechos que pueden cuestionar si la entidad está incumpliendo con leyes y reglamentos.

### **Norma 260 - Comunicación De Asuntos De Auditoría Con Los Administradores De La Entidad**

Se establece que el auditor deberá comunicar a los administradores de la Compañía, asuntos de interés que surjan como resultado de su auditoría. Para ello debe establecer claramente las personas relevantes encargadas de la administración con quienes se comunican este tipo de situaciones. El auditor deberá comunicar a los administradores de la Compañía los asuntos de interés con oportunidad, para que ellos puedan hacer las correcciones necesarias.

### **Norma 300 – Planeación**

Se establece que la planeación ayuda a asegurar que se presta atención a los asuntos de importancia, que los problemas potenciales se identifican y que el trabajo es desarrollado en forma adecuada. La complejidad de la Compañía, su tamaño y sus particularidades determinarán el grado de planeación a desarrollar. Algunos de los asuntos que deberá tener en cuenta para desarrollar este plan son el conocimiento del negocio, la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, la determinación e identificación de los riesgos y la importancia relativa, la naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos, la coordinación, dirección, supervisión y revisión, entre otros asuntos.

### **Norma 310 - Conocimiento Del Negocio**

Luego de aceptado el trabajo el auditor obtendrá información adicional y más detallada que le permita tener un conocimiento suficiente del negocio para que sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o sobre el dictamen del auditor. Ese conocimiento se puede obtener de múltiples fuentes tales como experiencias previas, indagación con personal de la entidad y terceros, lectura de publicaciones, lectura de la legislación, visitas a las localidades de la Compañía y documentos de la Compañía. Ese conocimientos puede incluir factores económicos generales, la industria y aspectos de la entidad tales como su estructura organizacional, dueños, plan de negocios, objetivos, metas, fuentes de financiación, Junta Directiva, rotación de personal, incentivos al personal, uso de presupuestos, existencia de auditoría interna, actitud hacia el control, tipo de negocios, productos, empleados, proveedores, clientes, inventarios, sistemas de información, legislación aplicable, índices financieros, requerimientos tributarios, entre otros.

### **Norma 320 - Importancia Relativa De La Auditoria**

El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría. Al realizar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Adicionalmente, el auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Existe una relación inversa entre importancia relativa y riesgo de



auditoría. Es decir que entre más alto el nivel de importancia relativa menor será el riesgo de auditoría.

### **Norma 400 - Evaluación De Riesgos Y Control Interno**

La norma define el “Riesgo de auditoría” como la posibilidad de que el auditor emita una opinión inapropiada cuando los estados financieros están elaborados de una forma errónea de una manera significativa. Establece que el riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

El riesgo inherente es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa asumiendo que no hubo controles internos relacionados. Riesgo de control surge igual que el anterior pero cuando no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y control interno.

El riesgo de detección es la posibilidad de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea de importancia relativa. Para desarrollar el enfoque de auditoría, el auditor considera la evaluación preliminar del “riesgo de control” (juntamente con la del riesgo inherente) para determinar el riesgo de detección.

Dentro del proceso de planeación de la auditoría, el auditor debe obtener una comprensión del diseño de los sistemas de contabilidad y control interno y de su operación, luego debe realizar una evaluación preliminar del riesgo de control, a nivel de cada aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones de importancia relativa, posteriormente debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control luego de realizadas las pruebas de control, el auditor deberá evaluar si los sistemas de

contabilidad y de control interno están operando según se contempló en la evaluación preliminar del riesgo control.

Para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, el auditor deberá considerara los niveles evaluados de riesgo inherente y de control.

El auditor considerara: la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos. Existe una relación inversa entre riesgo de detección y el nivel combinado de riesgos inherente y de control. Si los riesgos inherentes y de control con altos, el riesgo de detección aceptable debería ser bajo de tal forma que se reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Mientras más alta las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, más evidencia de auditoría deberá obtener el auditor del desempeño de los procedimientos sustantivos. Finalmente, el auditor debe comunicar, por escrito, a la administración en forma pronta, las debilidades de importancia relativa en el diseño y operación de los sistemas de contabilidad y de control interno.

### **Norma 401 - Auditoria En Un Ambiente De Sistemas De Información Por Computador**

El objetivos y alcance de una auditoria no cambia en un ambiente SIC, Sin embargo, el uso del computador cambia el procesamiento, almacenamiento y salida de información pudiendo afectar los sistemas de contabilidad y de control interno. Esto hará que se afecte los procedimientos seguidos por el auditor para comprender los sistemas de contabilidad y de

control interno, la consideración del riesgo inherente y del riesgo de control y el diseño de las pruebas de control y sustantivas.

### **Norma 402 - Consideraciones De Auditoria Relativas A Entidades Que Utilizan Organizaciones De Servicios**

Se establece una organización de servicio aquella que sirve a la Compañía y desarrolla parte de las actividades que esta requiere para operar. Por lo tanto una organización de servicio puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos que afecten los sistemas de contabilidad y control interno de un cliente, los cuales están físicamente separados de la organización del cliente.

Al planear la auditoría con un enfoque efectivo, el auditor deberá considerar cómo afecta a los sistemas de contabilidad y de control interno una organización de servicio que puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos. El auditor deberá determinar la importancia de las actividades de la organización de servicio para el cliente y para la auditoría.

### **Norma 500 - Evidencia De Auditoría**

La evidencia de auditoría se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y de procedimientos sustantivos. Las pruebas de control están diseñadas para obtener evidencia de auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno y los procedimientos sustantivos son pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría para detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros y son de dos tipos: pruebas de detalles de transacciones y saldos y procedimientos analíticos.

### **Norma 501 - Evidencia De Auditoria – Consideraciones Adicionales Para Partidas Específicas**

Cuando el inventario es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su existencia y condición, asistiendo al conteo físico del inventario a menos que no sea factible. El auditor deberá llevar a cabo procedimientos para enterarse de cualquier litigio y reclamaciones que involucren a la entidad que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros.

En el caso de que el litigio exista, o el auditor cree que existe, el auditor deberá buscar comunicación directa con los abogados de la entidad. Cuando las inversiones a largo plazo son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su valuación y revelación. Si la información por segmentos es de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de su revelación de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificados.

### **Norma 505 - Confirmaciones Externas**

Esta norma establece que la confirmación externa es el proceso de obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de comunicación directa de una tercera parte. Se usan normalmente para saldos de cuentas así como para confirmar los términos de convenios o transacciones. Como esta evidencia de auditoría es más confiable por ser externa a la entidad y por ser escrita, ayuda a reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de auditoría para las aseveraciones relacionadas. Cuando realice procedimientos de

confirmación, el auditor deberá mantener el control sobre todo el proceso y debe evaluar las respuestas obtenidas con los resultados de otros procedimientos realizados.

### **Normas 510 - Trabajos Iniciales - Balances De Apertura**

Para trabajos de auditoría iniciales, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que los saldos de apertura no contengan representaciones erróneas que afecten los estados financieros del periodo actual; los saldos de cierre han sido pasados o expresados correctamente en el periodo actual; las políticas contables son aplicadas consistentemente o los cambios en dichas políticas se han realizado de forma adecuada.

### **Normas 520 - Procedimientos Analíticos**

La norma define “procedimientos analíticos” como aquellos relacionados con el análisis de índices y tendencias significativas incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas. El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación y revisión global de la auditoría.

### **Norma 530 - Muestreo En La Auditoría Y Otros Procedimientos En Pruebas Selectivas**

La norma define “Muestreo de auditoría” como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones. “Muestreo estadístico” se define como cualquier enfoque al muestreo que tenga como características la selección al zar de una muestra y el uso de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra. Al diseñar los procedimientos de

auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir evidencia en la auditoría que cumpla los objetivos de ésta. El muestreo en la auditoría para pruebas de control es generalmente utilizado cuando el control deja evidencia de su aplicación. En los procedimientos sustantivos puede usarse para verificar una o más características sobre una cifra de los estados financieros o para hacer una estimación de alguna partida en particular.

### **Norma 540 - Auditoria De Estimaciones Contables**

El auditor deberá obtener suficiente evidencia de apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables. Las estimaciones contables son hechas por la administración y en algunos casos basadas en condiciones de incertidumbre, por lo tanto el riesgo de representación errónea importante es mayor cuando implican estimaciones contables. El auditor debería evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son exactos, completos y relevantes, además, de evaluar si son reunidos, analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable.

### **Norma 550 - Partes Relacionadas**

El auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y el efecto de transacciones de las partes relacionadas que sean de importancia relativa para los estados financieros.

### **Norma 560 - Hechos Posteriores**

El auditor debería desempeñar procedimientos diseñados para obtener evidencia apropiada de que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen del auditor que puedan requerir ajuste de, o revelación en, los estados financieros, han sido identificados.

### **Norma 570 - Negocio En Marcha**

Cuando se evalúan los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor deberá considerar lo apropiado del uso por parte de la administración del supuesto de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros. Si existiera la incertidumbre de importancia relativa relacionada al suceso o condición que pueda proyectar duda importante sobre la capacidad de la entidad de continuar como en negocio en marcha y la entidad hace la revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedad pero modificar el dictamen añadiendo un párrafo de énfasis del asunto. Si no se hace revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o adversa, según sea apropiado. Si, a juicio de auditor, la entidad no tendrá la capacidad de continuar como un negocio en marcha, el auditor deberá expresar una opinión adversa si los estados financieros han sido preparados sobre una base de negocio en marcha.

### **Norma 580 - Representaciones De La Administración**

El auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo al marco de referencia para informes financieros, y que ha aprobado los estados financieros.

### **Norma 600 - Uso Del Trabajo De Otro Auditor**

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debería determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor. Cuando planea usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá evaluar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica, deberá realizar procedimientos para obtener suficiente evidencia de que el trabajo del otro auditor es adecuado para los fines del auditor principal en la asignación específica, deberá considerar los resultados significativos del otro auditor.

### **Norma 610 - Consideración Del Trabajo De Auditoría Interna**

El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.

### **Norma 620 - Uso Del Trabajo De Un Experto**

De acuerdo con las características de la entidad y sus operaciones, el auditor puede necesitar evidencia de auditoría de un experto que pueden incluir temas tales como valuación de ciertos activos, características físicas de activos, opiniones legales, entre otros. Cuando el auditor use el trabajo desempeñado por un experto, deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de auditoría.

### **Norma 700 - El Dictamen Del Auditor Sobre Los Estados Financieros**

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros. El dictamen de auditor de auditor deberá contener una



clara opinión por escrito de los estados financieros tomados en conjunto como un todo.

El dictamen del auditor puede expresar una opinión limpia o con modificaciones (que incluyen asuntos que no cambian la opinión limpia, salvedades, abstención de opinión u opinión adversa). Se expresará una opinión limpia cuando el auditor concluye que los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de referencia.

Deberá expresar una opinión con salvedad cuando concluye que no puede expresar una opinión limpia, pero la limitación en el alcance o la diferencia con la administración no es tan importante como para expresar una opinión adversa o una abstención.

Deberá expresar una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo sea tan importante para los estados financieros que el auditor concluya que una salvedad al dictamen no sea adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros.

Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera la expresión de una opinión con salvedad o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haber sido determinados como necesarios si no hubiera existido la limitación.

### **Norma 710 – Comparativos**

El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos de importancia con el marco de referencia para información financiera relevantes a los estados financieros que están siendo auditados. Los comparativos para esta norma hacen referencia

A. cifras correspondientes: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el periodo precedente como parte de los estados financieros del periodo presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al periodo actual,

B. estados financieros comparativos: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del periodo precedente para comparación con los estados financieros del periodo actual, pero no son parte integral de los estados financieros del periodo actual.

### **Norma 720 - Otra Información En Documentos Que Contienen Estados Financieros Auditados**

El auditor deberá leer la otra información para identificar las inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Esta otra información puede incluir un informe de la administración, resúmenes o puntos sobresalientes, datos de empleo, desembolsos de capital planeados, índices financieros, nombre de funcionarios y datos trimestrales seleccionados.

### **Norma 800 - El Dictamen Del Auditor Sobre Compromisos De Auditoria De Propósito Especial**

El auditor deberá analizar y evaluar las condiciones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como la base para una expresión de opinión.

El dictamen deberá contener una clara expresión de opinión. Algunos de los tipos de dictámenes que cubre esta norma incluye: sobre estados financieros preparados sobre una base integral de contabilidad distinta de las normas internacionales de contabilidad o de las normas locales, sobre un

componente de los estados financieros, sobre cumplimiento con convenios contractuales y sobre estados financieros resumidos

### **Norma 810 - El Examen De Información Financiera Prospectiva**

En un trabajo sobre información financiera donde el auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría sobre si: las mejores estimaciones sobre las que la información prospectiva se basa no son irrazonables y, en el caso de supuestos hipotéticos, si los mismos son consistentes con el propósito de la información, la información financiera prospectiva está preparada en forma apropiada sobre la base de los supuestos, la información financiera prospectiva está apropiadamente presentada y todos los supuestos de importancia relativa están adecuadamente revelados, incluyendo una clara indicación si son o no las mejores estimaciones o supuestos hipotéticos; y la información prospectiva está preparada sobre una base consistente con los estados financieros históricos, usando principios contables apropiados.

### **Norma 910 - Trabajos Para Revisar Estados Financieros**

El objetivo de una revisión es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido al auditor que le hace creer que los estados financieros no están preparados, respecto todo lo importante, de acuerdo con el marco conceptual de informes financieros. (Certeza negativa).

Un trabajo de revisión proporciona un nivel moderado de certeza de que la información sujeta a revisión está libre de representación errónea de importancia relativa. Esto se denomina y expresa en la forma de “certeza negativa”.

El auditor deberá aplicar las mismas consideraciones sobre la importancia relativa que serían aplicadas si estuviera dando una opinión de auditoría sobre los estados financieros; y queda bajo su juicio profesional determinar la naturaleza específica, oportunidad y grado de los procedimientos de revisión.

Dichos procedimientos incluyen: comprender el negocio, realizar investigaciones de políticas y prácticas contables, procedimientos contables, procedimientos analíticos, investigaciones sobre las aseveraciones de importancia relativa en los estados financieros, acciones tomadas en juntas de accionistas y directivos, leer estados financieros, obtener otros informes de otros auditores, investigar con personal acerca de situaciones financieras, entre otros.

El informe de revisión debería contener una clara expresión escrita de certeza negativa. El auditor debería revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida como base para expresión de certeza negativa. Basado en el trabajo desempeñado, el auditor debería evaluar si alguna información obtenida durante la revisión indica que los estados financieros no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco conceptual para informes financieros identificados.

### **Norma 920<sup>3</sup> - Trabajos Para Realizar Procedimientos Convenidos Respecto De Información Financiera**

Un trabajo para realizar procedimientos convenidos puede implicar que el auditor desempeñe ciertos procedimientos concernientes a partidas individuales de los estados financieros, a un estado financiero o hasta un conjunto de estados financieros. El objetivo de un trabajo de procedimientos convenidos es que el auditor lleve a cabo procedimientos de una naturaleza de auditoría en la cual han convenido el auditor y la entidad y cualesquiera terceras partes apropiadas, y que informe sobre los resultados. Este informe no expresa ninguna certeza, en su lugar los usuarios extraen sus propias conclusiones del informe del auditor.

### **Norma 930 - Trabajos Para Compilar Información Financiera**

El objetivo de un trabajo de compilación es que el contador use una pericia contable, en oposición a la pericia en auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera. Esto ordinariamente supone reducir datos detallados a una forma manejable y comprensible sin un requerimiento de someter a prueba las aseveraciones subyacentes a dicha información. Dentro de los procedimientos que debe llevar a cabo se incluyen el obtener un conocimiento general del negocio y operaciones de la entidad, familiarizarse con los principios y prácticas contables de la industria en que opera la entidad y con la forma y contenido de la información financiera que sea apropiada en las circunstancias, la naturaleza de las transacciones de los negocios, la forma de sus registros y bases contables.

---

<sup>3</sup> La NIA 910 fue derogada dando paso a la creación y uso para controlar y regular la revisión de estados financieros a la ISRE 2400 normas sobre la revisión de contratos y la norma 2410 revisión de información financiera intermedia

## **Declaraciones Internacionales De Auditoría**

El Comité IAASB de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) emite lineamientos (IAPS s) sobre prácticas de auditoría generalmente aceptadas y sobre servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los dictámenes del auditor. Estos lineamientos tiene la intención de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo. Las declaraciones Internacionales de Auditoria se agrupan bajo la numeración 1000 – 1100 y han sido emitidas las siguientes

- 1000 Procedimientos de confirmación entre bancos
- 1001 Ambientes de CIS – Microcomputadores independientes
- 1002 Ambientes de CIS – Sistemas de computadores en línea
- 1003 Ambientes de CIS – Sistemas de base de datos
- 1004 La relación entre supervisores bancarios y auditores
- 1005 Consideraciones especiales en la auditoria de entidades pequeñas
- 1006 La auditoria de bancos comerciales internacionales
- 1008 Evaluación del riesgo y el control interno – características y consideraciones del CIS
- 1009 Técnicas de auditoría con ayuda del computador
- 1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoria de estados financieros
- 1012 Auditoria de instrumentos financieros derivados

- 1013 E-commerce

A continuación se indicará el contenido sustancial de cada una de ellas.

#### 1000 - Procedimientos De Confirmación Entre Bancos

El propósito de esta declaración es proporcionar ayuda al auditor externo independiente y también a la administración de un banco, como auditores internos e inspectores, sobre los procedimientos de confirmación entre bancos.

#### **1001 Ambientes De CIS- Microcomputadores Independientes**

Esta declaración describe los efectos que tiene las microcomputadoras independientes sobre el sistema de contabilidad y controles internos relacionados y sobre los procedimientos de auditoría.

#### **1002 Ambientes De CIS- Sistemas De Computadoras En Línea.**

Esta declaración describe los efectos de un sistema de computadoras en línea sobre el sistema de contabilidad, los controles internos relativos y sobre los procedimientos de auditoría.

Los procedimientos de auditoría desempeñados en forma concurrente con el procesamiento en línea pueden incluir pruebas de los controles sobre las aplicaciones en línea.

#### **1003 - Ambientes De CIS- Sistemas De Bases De Datos**

Esta declaración describe los efectos de un sistema de base de datos sobre el sistema de contabilidad y los controles internos relativos y sobre los procedimientos de auditoría.

### **1004 - La Relación Entre Supervisores Bancarios Y Auditores Externos**

Esta declaración define la responsabilidad primaria de la administración, examina las características esenciales de los papeles de los supervisores y auditores, revisa el grado en el cual sus papeles coinciden y sugiere un mecanismo para una coordinación más efectiva entre supervisores y auditores. Tres partes tienen papeles y responsabilidades en relación con la conducción prudente del negocio de un banco, a saber, la administración del banco mismo, los auditores externos y las autoridades de supervisión.

### **1005 - Consideraciones Especiales En La Auditoría De Entidades Pequeñas**

La auditoría de una entidad pequeña difiere de la auditoría de una entidad grande, ya que la documentación puede ser poco sofisticada y las auditorías de las entidades pequeñas ordinariamente son menos complejas, pudiendo desempeñarse usando menos asistentes. En general todas las NIAs deben ser aplicadas en las auditorías de empresas pequeñas.

### **1006 - La Auditoría De Bancos Comerciales Internacionales**

El propósito de esta declaración es proporcionar una guía adicional a los auditores por medio de la interpretación y aplicación de estos lineamientos en el contexto de la auditoría de bancos comerciales internacionales. El auditor deberá planear conducir una auditoría efectiva en una manera eficiente y oportuna. Los planes deberán basarse en un conocimiento del negocio del cliente.



Una comprensión de la naturaleza de los riesgos es fundamental para el proceso de planeación del auditor ya que le permite a éste evaluar el riesgo inherente asociado con diferentes aspectos de las actividades de un banco y lo ayuda a determinar el alcance de confiabilidad sobre el control interno y la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría. Los riesgos con las actividades bancarias pueden agruparse de manera amplia en riesgos de producto y servicios (que incluye el riesgo de crédito, el riesgo de la tasa de interés, el riesgo de liquidez, el riesgo cambiario, el riesgo de mercado, el riesgo fiduciario) y los riesgos de operación.

Para el desarrollo de un plan global de auditoría el auditor necesita dar particular importancia, entre otros a los siguientes aspectos: los riesgos asociados con las actividades bancarias, el grado esperado de confianza en el control interno (el auditor deberá depositar una importante confianza en el sistema de control interno del banco, para hacerlo, necesitará hacer una evaluación cuidadosa del sistema para evaluar el alcance de confianza que puede depositar en dicho sistema al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus propios procedimientos de auditoría), lo extenso de los sistemas de CIS y Transferencia electrónica de fondos usados por el banco, el trabajo de auditoría interna, la complejidad de las transacciones realizadas, las transacciones de partes relacionadas, el trabajo de los supervisores y la coordinación del trabajo que se va a realizar.

### **1008 - Evaluación Del Riesgo Y El Control Interno - Características Y Consideraciones Del CIS**

El objetivo de esta declaración es describir diversos entornos de CIS y su efecto sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre los procedimientos de auditoría.

### **1009 - Técnicas De Auditoría Con Ayuda Del Computador**

Las Técnicas de Auditoría con ayuda de computadora (TAACs) pueden mejorar la efectividad y eficiencia de los procedimientos de auditoría. Pueden también proporcionar pruebas de control efectivas y procedimiento sustantivos cuando no haya documentos de entrada o un rastro visible de auditoría, o cuando la población y tamaños de muestra sean muy grandes.

### **1010 - La Consideración De Asuntos Ambientales En La Auditoría De Estados Financieros**

Esta declaración proporciona ayuda práctica a los auditores al describir: las principales consideraciones del auditor en una auditoría de estados financieros con relación a asuntos ambientales, ejemplos de posibles impactos de los asuntos ambientales en los estados financieros y guía que el auditor puede considerar cuando ejerza su juicio profesional.

### **1012 - Auditoría De Instrumentos Derivados Financieros**

El propósito de esta declaración es proporcionar lineamientos al auditor para planear y desempeñar procedimientos de auditoría para las aseveraciones de los estados financieros relacionados con instrumentos financieros derivados. La responsabilidad del auditor relacionada con instrumentos financieros derivados, en el contexto de la auditoría de estados financieros tomados como un todo, es considerar si las aseveraciones de la administración relacionadas con los derivados dan como resultado estados financieros preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia para información financiera identificado.

### **2.1.9 Que Son Contratos**

Un contrato, en términos generales, es definido como un acuerdo privado, oral o escrito, entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada, y a cuyo cumplimiento pueden ser exigidas. Es un acuerdo de voluntades que genera derechos y obligaciones para las partes. Por ello se señala que habrá contrato cuando varias partes se ponen de acuerdo sobre una manifestación de voluntad destinada a reglar sus derechos. Es un Instrumento legal en el que se establecen las partes que se obligan y sus respectivos derechos y obligaciones

“El contrato es la convención por la cual una o más personas se obligan, con otra u otras, a dar, hacer, o no hacer alguna cosa”. El contrato se aplica a todo acuerdo de voluntades dirigido a crear obligaciones civilmente exigibles. Estaba siempre protegido por una acción que le atribuía plena eficacia jurídica.

Es un documento firmado entre las partes interesadas que regula cualitativa y cuantitativamente las acciones de mantenimiento efectuadas por contratistas o servicios técnicos ajenos al establecimiento. En él se definen los compromisos adquiridos, plazos de ejecución, montos y forma de pago, garantías, sanciones,

### **2.1.10 Importancia De La Celebración De Contratos**

Partiendo de la premisa de que un contrato es un acuerdo entre dos parten en un tema en común donde una de las partes adquiere deberes y la otra derechos, se puede decir que su importancia radica básicamente en que presenta de manera tangible cual es la posición de cada una de ella y en un momento determinado delimita su ámbito o margen de acción, para así poder aplicar medidas con carácter de exigible si no se cumple con lo pautado.

En materia contable la celebración de contratos es importante debido a que establece cual es la posición de quien solicita los servicios contables y quien los presta, es decir quién es el cliente y quien es el contratado, mas aun en normas de auditoría internacional en donde la información es indispensable para ejecutarla, así como también los medios o mecanismo por los cuales se puede obtener esta información contenido principalmente en los estados financieros. Con la celebración de un contrato se deja por sentado desde el inicio de la relación el papel que cumple cada una de las partes involucradas.

#### **2.1.11 Que Es Una Revisión De Los Estados Financieros**

Representa la acción de revisar, investigar, analizar y evaluar la información financiera de una empresa contenida en sus respectivos estados financieros como lo son los estados de resultado, el balance general, los flujos de efectivo entre los más comunes, así como también indica el estudio que se efectúa a los pronósticos y proyectos financieros que de alguna manera presentan la situación financiera de la empresa.

El objetivo de una revisión de estados financieros es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido a la atención del auditor que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificado.

Los Estados Financieros Auditados Son aquellos que han pasado por un proceso de revisión y verificación de la información; este examen es ejecutado por contadores públicos independientes quienes finalmente expresan una opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera,

resultados de operación y flujo de fondos que la empresa presenta en sus estados financieros de un ejercicio en particular.

#### **2.1.12 Definición De Contrato De Revisión**

Un contrato de revisión es un acuerdo al que se llegan dos partes interesadas básicamente en la revisión de información financiera de una empresa, en este contrato se establecen las pautas o lineamientos así como las obligaciones que deben presentar ambas partes, es decir, se establece con carácter de obligariedad cual es el papel que cumple o desempeña el auditor y cuál es el papel del cliente y cuáles son sus respectivas obligaciones.

En el contrato de revisión se indican además los procedimientos de revisión estimados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión. Los procedimientos requeridos para conducir una revisión de estados financieros deberán ser determinados por el auditor tomando en cuenta los requerimientos de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión, los órganos profesionales relevantes, la legislación, reglamentos y, donde sea apropiado, los términos del contrato de revisión y los requisitos para informes.

El objetivo de una revisión de estados financieros es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido a la atención del auditor que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera identificado (aseguramiento negativo).

### **2.1.13 Principales Estados Financieros Revisados Por Los Auditores**

#### **Balance General.**

Documento contable que refleja la situación patrimonial de una empresa en un momento del tiempo. Consta de dos partes, activo y pasivo. El activo muestra los elementos patrimoniales de la empresa, mientras que el pasivo detalla su origen financiero. La legislación exige que este documento sea imagen fiel del estado patrimonial de la empresa.

El activo suele subdividirse en inmovilizado y activo circulante. El primero incluye los bienes muebles e inmuebles que constituyen la estructura física de la empresa, y el segundo la tesorería, los derechos de cobro y las mercaderías. En el pasivo se distingue entre recursos propios, pasivo a largo plazo y pasivo circulante. Los primeros son los fondos de la sociedad (capital social, reservas); el pasivo a largo plazo lo constituyen las deudas a largo plazo (empréstitos, obligaciones), y el pasivo circulante son capitales ajenos a corto plazo (crédito comercial, deudas a corto). Existen diversos tipos de balance según el momento y la finalidad. Es el estado básico demostrativo de la situación financiera de una empresa, a una fecha determinada, preparado de acuerdo con los principios básicos de contabilidad gubernamental que incluye el activo, el pasivo y el capital contable.

Es un documento contable que refleja la situación financiera de un ente económico, ya sea de una organización pública o privada, a una fecha determinada y que permite efectuar un análisis comparativo de la misma; incluye el activo, el pasivo y el capital contable.

Se formula de acuerdo con un formato y un criterio estándar para que la información básica de la empresa pueda obtenerse uniformemente como por ejemplo: posición financiera, capacidad de lucro y fuentes de fondeo.

### **Balance General Comparativo**

Estado financiero en el que se comparan los diferentes elementos que lo integran en relación con uno o más periodos, con el objeto de mostrar los cambios ocurridos en la posición financiera de una empresa y facilitar su análisis.

### **Balance General Consolidado**

Es aquél que muestra la situación financiera y resultados de operación de una entidad compuesta por la compañía tenedora y sus subsidiarias, como si todas constituyeran una sola unidad económica. Se formula sustituyendo la inversión de la tenedora en acciones de compañías subsidiarias, con los activos y pasivos de éstas, eliminando los saldos y operaciones efectuadas entre las distintas compañías, así como las utilidades no realizadas por la entidad.

Otros balances generales

**Balance General Estimativo** Es un estado financiero preparado con datos preliminares, que usualmente son sujetos de rectificación.

**Balance General Proforma** Estado contable que muestra cantidades tentativas, preparado con el fin de mostrar una propuesta o una situación financiera futura probable.

### **Métodos De Presentación Del Balance**

La presentación de las diferentes cuentas que integran el balance se puede realizar en función de su orden creciente o decreciente de liquidez. El método es creciente cuando se presentan primero los activos de mayor liquidez o disponibilidad y a continuación en este orden de importancia las

demás cuentas. Se dice que el balance está clasificado en orden de liquidez y de exigibilidad decreciente, cuando los activos inmovilizados se presentan primero y finalmente, observando ese orden los activos realizables o corrientes.

### **Balance Operacional Financiero Del Sector Público**

Estado que muestra las operaciones financieras de ingresos, egresos y déficit de las dependencias y entidades del Sector Público Federal deducidas de las operaciones compensadas realizadas entre ellas. La diferencia entre gastos e ingresos totales genera el déficit o superávit económico.

### **Balance Presupuestario**

Saldo que resulta de comparar los ingresos y egresos del Gobierno Federal más los de las entidades paraestatales de control presupuestario directo.

### **Estado De Resultados**

Documento contable que muestra el resultado de las operaciones (utilidad, pérdida remanente y excedente) de una entidad durante un periodo determinado. Presenta la situación financiera de una empresa a una fecha determinada, tomando como parámetro los ingresos y gastos efectuados; proporciona la utilidad neta de la empresa. Generalmente acompaña a la hoja del Balance General.

Estado que muestra la diferencia entre el total de los ingresos en sus diferentes modalidades; venta de bienes, servicios, cuotas y aportaciones y los egresos representados por costos de ventas, costo de servicios,



prestaciones y otros gastos y productos de las entidades del Sector Paraestatal en un periodo determinado.

### **Estado de flujos de efectivo.**

Movimiento o circulación de cierta variable en el interior del sistema económico. Las variables de flujo, suponen la existencia de una corriente económica y se caracterizan por una dimensión temporal; se expresan de manera necesaria en cantidades medidas durante un periodo, como por ejemplo, el consumo, la inversión, la producción, las exportaciones, las importaciones, el ingreso nacional.

Los flujos se relacionan en forma íntima con los fondos, pues unos proceden de los otros. De esta manera, la variable fondo "inmovilizado en inmuebles" da lugar a la variable flujo "alquileres", en tanto que la variable flujo "producción de trigo en el periodo X" da lugar a la variable fondo "trigo almacenado".

Aquél que en forma anticipada, muestra las salidas y entradas en efectivo que se darán en una empresa durante un periodo determinado. Tal periodo normalmente se divide en trimestres, meses o semanas, para detectar el monto y duración de los faltantes o sobrantes de efectivo.

Se entiende por EFE al estado financiero básico que muestra los cambios en la situación financiera a través del efectivo y equivalente de efectivo de la empresa de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), es decir, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

El EFE ofrece al empresario la posibilidad de conocer y resumir los resultados de las actividades financieras de la empresa en un período

determinado y poder inferir las razones de los cambios en su situación financiera, constituyendo una importante ayuda en la administración del efectivo, el control del capital y en la utilización eficiente de los recursos en el futuro.

Estos son los antecedentes y la normativa actualmente vigente que regula la preparación y presentación del estado de flujos de efectivo en nuestro país. Sin embargo, conviene resaltar y resumir brevísimamente tres normas que coinciden en cuanto a contenido. Representan la coherencia y normalización de la doctrina contable a nivel nacional y universal:

**Flujo De Efectivo** Estado que muestra el movimiento de ingresos y egresos y la disponibilidad de fondos a una fecha determinada. Movimiento de dinero dentro de un mercado o una economía en su conjunto.

**Flujo De Fondos** Movimiento de entrada y de salida de efectivo que muestra las interrelaciones de los flujos de recursos entre los sectores privado, público y externo, que se dan tanto en el sector real como a través del sistema financiero.

**Flujo Neto Efectivo** Es la diferencia entre los ingresos netos y los desembolsos netos, descontados a la fecha de aprobación de un proyecto de inversión con la técnica de "valor presente", esto significa tomar en cuenta el valor del dinero en función del tiempo.

#### **2.1.14 Papel Del Auditor Frente A La Celebración De Un Contrato De Revisión**

El auditor deberá cumplir con el "Código de Ética para Contadores Profesionales" emitido por la Federación Internacional de Contadores. El auditor deberá conducir su revisión de acuerdo con esta Norma Internacional

de Auditoría. El auditor deberá planear y desempeñar la revisión con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén representados erróneamente de manera relativamente importante. Para el propósito de expresar certeza negativa en el informe de revisión, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría primordialmente a través de la investigación y de procedimientos analíticos para poder extraer conclusiones.

### **¿Que representa la Información Intermedia?**

Es la información financiera que está preparada de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable, y contiene bien sea un juego completo de estados financieros o un resumen para un período que sea menor al año financiero de la entidad

## **2.2 Bases Legales**

Normas Internacionales De Auditoría (NIA´S)

Norma Normas Internacionales De Revisión De Contrato ISRE 2400  
(anteriormente NIA 910)

Normas Internacionales De Revisión De Contrato ISRE 2410

## CAPÍTULO III

### MARCO METODOLÓGICO

#### 3.1 Tipo De Investigación

Para la realización de la investigación el investigador debe asumir una posición que le permita perfilar o definir cuáles serán los pasos a seguir para su desarrollo, el tipo de investigación consta de la descripción y análisis de los métodos que se emplearán en el estudio de la misma. La metodología se centra más en el proceso de investigación que en los resultados, aunque estos últimos dependen de ella se conoce como Investigación Descriptiva ya que esta permite el registro, examen y explicación del problema estudiado, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes.

Según Ortiz, E la investigación descriptiva “Es un método de investigación basado en los principios metodológicos de positivismo y neopositivismo y que adhiere al desarrollo de estándares de diseño estrictos antes de iniciar la investigación” (2000:214)

Según Sellitz dice: “Una investigación es descriptiva cuando se centra en medir con la mayor precisión posible. En esta clase de estudio el investigador debe ser capaz de definir que se va a medir y como lograr precisión en esa medición” (1965:234)

En este caso en concreto el asumir este tipo de investigación permite efectuar un análisis, comparación e interpretación de todos los aspectos que conforman el tema objeto de estudio planteado el cual se perfila hacia

Efectuar un análisis relativo a las Normas Internacionales de Auditoría 2400 Contratos De Revisión De Estados Financieros y 2410 Revisión De Información Financiera Intermedia, llevada a cabo por el auditor independiente de la entidad. Permitiendo así no solo cumplir con el objetivo planteado sino también profundizar en los conocimientos relacionados con la auditoría desde la perspectiva internacional basada en normas estandarizadas.

### **3.2 Diseño De Investigación**

El diseño de la investigación es una estrategia general de trabajo que el investigador determina una vez que ya alcanzado suficiente claridad respecto a su problema y que orienta y esclarece las etapas que habrán de realizarse posteriormente.

Durante la elaboración de esta investigación se adoptó como diseño de investigación, la Investigación Documental, esta es básica ya que a través de la revisión del material documental de manera sistemática, rigurosa y profunda se llega al análisis de diferentes fenómenos o a la determinación de la relación entre las variables.

Este perfil de investigación permite analizar el impacto que tiene la adopción de Normas Internacionales de Auditoría 2400 Contratos De Revisión De Estados Financieros y 2410 Revisión De Información Financiera Intermedia. Dentro de la clasificación del material documental, se encuentran de manera general, fuentes escritas (libros, documentos legales, informes estadísticos, anuarios, prensa, revistas, folletos.

El diseño de investigación documental se apoya en fuentes bibliográficas, tales como documentos, informes, libros, páginas, web y boletines entre otros. Dichas características se derivan del problema u objeto

de estudio y de los objetivos delimitados a la presente investigación en este sentido se utilizaron el conjunto de técnicas e instrumentos necesarios para alcanzar las metas de una investigación documental.

Según Balestrini “El propósito esencial de los estudios documentales es el de abordar y analizar un problema previamente delimitado con gran profundidad y de una manera sistemática a través de diversas fuentes documentales (donde se localicen el dato denominado secundario) utilizando el conjunto de procedimiento Técnicos Operacionales derivados de la investigación”. (1998: 129)

Según Arias G Fideas “La investigación documental es una investigación científica, cuyo objetivo fundamental es el análisis de diferentes fenómenos y utiliza técnicas muy precisas, de la documentación existente que directa o indirectamente aporta información” (1999:90)

### **3.3 Técnicas E Instrumentos De Recolección De Información**

Los instrumentos de recolección de información son los medios materiales de los cuales dispone y emplea el investigador para recocer y almacenar la información; fichas, cuestionario, guías de entrevista, lista de cotejo, escala de actitudes entre otros.

Las técnicas de recolección de información son las distintas formas de obtener la información. Como por ejemplo la observación directa, la encuesta en sus dos modalidades tanto entrevista como cuestionario, el análisis documental, y el análisis de contenido

**Fase de Estudio Documental:** la conformación de esta fase implicó varias etapas:

- **Búsqueda de Antecedentes:** la cual consistió en la revisión sistemática de investigaciones nacionales y regionales, relacionadas

con la investigación es decir, relacionadas con el tema de la implementación de políticas en el proceso de reconversión y su impacto. Para ello se visitaron diferentes bibliotecas donde fue necesario realizar consultas de trabajos de grado, también se hizo uso de Internet y artículos de periódico que mantenían relación directa con el tema de la investigación.

- **Revisión de la Literatura:** esta implica la detección de la literatura en fuentes primarias, secundarias y terciarias, así como también la obtención de la literatura en las bibliotecas y hemerotecas consultadas, igualmente se tiene consultas de la literatura y selección y recopilación de la información a través de resúmenes entre otras técnicas para finalizar con el procesamiento de la información seleccionada mediante la utilización de la técnica de análisis de contenido.
- **Fase Analítica:** se procedió al procesamiento e interpretación de los datos los resultados obtenidos.

## **CAPÍTULO IV**

### **4.1 Norma Internacional Sobre Contratos De Revisión 2400 “Contratos De Revisión De Estados Financieros”**

#### **Introducción**

1 El propósito de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando se lleva a cabo un trabajo para revisar estados financieros y sobre la forma y contenido del informe que el auditor emite en conexión con dicha revisión.

2. Esta Norma Internacional de Contratos de Revisión se dirige hacia la revisión de estados financieros. Sin embargo, se deberá aplicar al grado que sea factible a los contratos para revisar información financiera u otra información. Los lineamientos de otras Normas Internacionales de Auditoría pueden ser útiles al auditor al aplicar esta Norma Internacional de Contratos de Revisión.

#### **Objetivo de un contrato de revisión**

3. El objetivo de una revisión de estados financieros es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido a la atención del auditor que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera identificado (aseguramiento negativo).

Principios generales de un contrato de revisión



4. El auditor deberá cumplir con el “Código de Ética para Contadores Profesionales” emitido por la Federación Internacional de Contadores. Los principios éticos que gobiernan las responsabilidades profesionales del auditor son:

a) Independencia b) integridad c) objetividad d) competencia profesional y debido cuidado e) confidencialidad f) conducta profesional, y g) estándares técnicos.

5. El auditor deberá conducir una revisión de acuerdo con esta Norma Internacional de contratos de revisión

6. El auditor deberá planear y desarrollar la revisión con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén representados erróneamente de manera relativamente importante.

7. Para el propósito de expresar aseguramiento negativo en el informe de revisión el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría primordialmente a través de la investigación y de procedimientos analíticos para poder extraer conclusiones. Alcance de una revisión

8. El término “alcance de una revisión” se refiere a los procedimientos de revisión estimados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión. Los procedimientos requeridos para conducir una revisión de estados financieros deberán ser determinados por el auditor tomando en cuenta los requerimientos de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión, los órganos profesionales relevantes, la legislación, reglamentos y, donde sea apropiado, los términos del contrato de revisión y los requisitos para informes.

### **Aseguramiento moderado**

9. Un contrato de revisión proporciona un nivel moderado de aseguramiento de que la información sujeta a revisión está libre de representación errónea de importancia relativa, esto se expresa en la forma de aseguramiento negativa.

### **Términos del contrato**

10. El auditor y el cliente deberán convenir sobre los términos del contrato. Los términos acordados con el cliente deberían registrarse en una carta compromiso u otra forma adecuada como un contrato.

11. Una carta compromiso será de ayuda para planear el trabajo de revisión. Será en interés tanto del auditor como del cliente que el auditor envíe una carta compromiso documentando los términos clave del nombramiento. Una carta compromiso confirma la aceptación del auditor del nombramiento y ayuda a evitar malos entendido respecto de asuntos tales como los objetivos y alcance del contrato, el grado de las responsabilidades del auditor y la forma de los informes que se deban emitir.

12. Entre los asuntos que se incluirían en la carta compromiso están:

El objetivo del servicio que se está desempeñando.

La responsabilidad de la administración por los estados financieros.

El alcance de la revisión, incluyendo referencia a esta Norma Internacional de Contratos de Revisión (o normas o prácticas nacionales concernientes).

Acceso sin restricción a cualesquier registros, documentación, y otra información solicitada en conexión con la revisión.

Una muestra del informe que se espera se rendirá.

El hecho de que no puede dependerse del contrato para revelar errores, actos ilegales u otras irregularidades, por ejemplo, fraude o desfalcos que puedan existir.

Una declaración de que no se está desempeñando una auditoría y de que no se expresará una opinión de auditoría, para enfatizar este punto y evitar confusión, el auditor puede también considerar señalar que un contrato de revisión no satisfará ningún requerimiento de una auditoría, reglamento o de tercera parte.

Un ejemplo de una carta compromiso para una revisión de estados financieros aparece en el Apéndice N° 1 de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión.

### **Planeación**

13. El auditor deberá planear el trabajo de manera que se desarrolle un contrato efectivo.

14. Al planear una revisión de estados financieros, el auditor deberá obtener o actualizar el conocimiento de la actividad del cliente incluyendo consideración de la organización de la entidad, sistemas contables, características de operación y la naturaleza de sus activos, pasivos, ingresos y gastos.

15. El auditor necesita poseer una comprensión de dichos asuntos y otros asuntos relevantes a los estados financieros, por ejemplo, un conocimiento de los métodos de producción y distribución de la entidad, líneas de productos, localidades de operación, y partes relacionadas. El auditor

requiere esta comprensión para poder hacer investigaciones relevantes y diseñar procedimientos apropiados, así como evaluar las respuestas y otra información obtenida.

Trabajo realizado por otros 16. Cuando use trabajo realizado por otro auditor o por un experto, el auditor debería quedar satisfecho de que dicho trabajo sea adecuado para los fines de la revisión.

### **Documentación**

17. El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia, para soportar el informe de revisión, y la evidencia de que la revisión fue llevada a cabo de acuerdo con esta Norma Internacional de Contratos de Revisión.

### **Procedimientos y Evidencia**

18. El auditor deberá aplicar su juicio para determinar la naturaleza específica, oportunidad y grado de los procedimientos de revisión. El auditor se guiará por asuntos como:

- Cualquier conocimiento adquirido al realizar auditorías o revisiones de los estados financieros de períodos anteriores.
- El conocimiento del auditor del negocio incluyendo conocimiento de los principios y prácticas contables de la industria en la que opera la entidad.
- Los sistemas contables de la entidad.
- El grado al cual una partida particular es afectada por juicio de la administración.

- La importancia relativa de transacciones y saldos de cuentas.

El auditor deberá aplicar las mismas consideraciones sobre la importancia relativa que serían aplicadas si se estuviera dando una opinión de auditoría sobre los estados financieros. Aunque hay un mayor riesgo de que las manifestaciones erróneas no sean encontradas en una revisión que en una auditoría, el juicio sobre qué es de importancia relativa se hace por referencia a la información sobre la que el auditor está informando y las necesidades de quienes confían en esa información, no al nivel de aseguramiento proporcionado.

Los procedimientos para la revisión de estados financieros normalmente incluirán:

- Obtener una comprensión del negocio de la entidad y de la industria en la que opera.
- Investigaciones concernientes a los principios y prácticas contables de la entidad.
- Investigaciones concernientes a los procedimientos de la entidad para registrar, clasificar y resumir transacciones, acumular información para revelación en los estados financieros y para preparar los estados financieros.
- Investigaciones concernientes a todas las afirmaciones de importancia relativa en los estados financieros.
- Procedimientos analíticos diseñados para identificar relaciones y partidas individuales que parezcan inusuales. Dichos procedimientos incluirían:

1. Comparación de los estados financieros con estados por períodos anteriores.
2. Comparación de los estados financieros con resultados anticipados y posición financiera.
3. Estudio de las relaciones de los elementos de los estados financieros que se esperaba se conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad o norma de la industria.

Al aplicar estos procedimientos, el auditor consideraría los tipos de asuntos que requirieron ajustes contables en períodos anteriores.

Investigaciones concernientes a acciones tomadas en juntas de accionistas, del consejo de directores, comités del consejo de directores, y otras juntas que puedan afectar a los estados financieros.

Leer los estados financieros para considerar, sobre la base de información que llega a la atención del auditor, si los estados financieros parecen conformarse a la base contable indicada.

Obtener informes de otros auditores, si los hay y si se considera necesario, que hayan sido contratados para auditar o revisar los estados financieros de componentes de la entidad.

Investigaciones de personas que tengan responsabilidad por asuntos financieros y contables concernientes a, por ejemplo:

Si todas las transacciones han sido registradas.

Si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con la base contable indicada.

- Cambios en las actividades de negocios de la entidad y en sus principios y prácticas contables.
- Asuntos sobre los cuales han surgido preguntas en el curso de aplicación de los procedimientos anteriores.
- Obtener manifestaciones escritas de la administración cuando se considere apropiado. El Apéndice 2 proporciona una lista ilustrativa de procedimientos que son a menudo usados. La lista no es exhaustiva, ni se intenta que todos los procedimientos sugeridos apliquen a todos los contratos de revisión.

21. El auditor debería investigar sobre sucesos posteriores a la fecha de los estados financieros, que puedan requerir ajustes de o revelación en los estados financieros. El auditor no tiene ninguna responsabilidad de desarrollar procedimientos para identificar sucesos que ocurran después de la fecha del informe sobre la revisión.

22. Si el auditor tiene razón para creer que la información sujeta a revisión puede estar representada erróneamente de manera importante, el auditor debería llevar a cabo procedimientos adicionales o más extensos según sea necesario para poder expresar aseguramiento negativo o confirmar que se requiere un informe modificado.

### **Conclusiones e informes**

23. El informe de revisión debería contener una clara expresión escrita de aseguramiento negativo. El auditor debería revisar y evaluar las conclusiones

extraídas de la evidencia obtenida como la base para la expresión del aseguramiento negativo.

24. Basado en el trabajo realizado, el auditor debería evaluar si alguna información obtenida durante la revisión indica que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable (o 'no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, ' ) de acuerdo con el marco conceptual de información financiera identificado.

25. El informe sobre una revisión de estados financieros describirá el alcance del trabajo para hacer posible al lector comprender la naturaleza del trabajo realizado y dejar claro que no se desempeñó una auditoría y, por lo tanto, que no se expresa una opinión de auditoría.

26. El informe sobre una revisión de estados financieros deberá contener los siguientes elementos básicos, normalmente en el siguiente orden: a) Un título; puede ser apropiado usar el término "independiente" en el título para distinguir el informe del auditor de informes que podrían ser emitidos por otros, como funcionarios de la entidad, o de los informes de otros auditores que quizá no tengan que acogerse a los mismos requerimientos éticos que un auditor independiente.

b) El destinatario; c) Un párrafo de apertura o introductorio incluyendo:

(i) Identificación de los estados financieros sobre los que ha sido desarrollada la revisión; y

(ii) Una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor; d) un párrafo de alcance, describiendo la naturaleza de una revisión, incluyendo:



(i) una referencia a esta Norma Internacional de Contratos de Revisión aplicable a contratos de revisión, o a normas y prácticas nacionales concernientes;

(ii) una declaración de que una revisión está limitada primordialmente a investigaciones y procedimientos analíticos; y

(iii) una declaración de que no se ha realizado una auditoría, de que los procedimientos realizados proporcionan menos aseguramiento que una auditoría

Y que no se expresa una opinión de auditoría; e) una declaración de aseguramiento negativo; f) la fecha del informe; g) la dirección del auditor; y h) la firma del auditor.

27.El informe de revisión debería: a) Declarar que no ha surgido a la atención del auditor basado en la revisión nada que le haga creer que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable (o no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco conceptual para información financiera identificado (aseguramiento negativo); ó b) Si los asuntos que han llamado la atención del auditor, describen los asuntos que impiden dar a los estados financieros un punto de vista verdadero y razonable (ó presentan razonablemente respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco conceptual de información financiera identificado, incluyendo, a menos que no sea práctico una cuantificación del o los posibles efectos sobre los estados financieros, y ya sea:

(i) Expresar una salvedad del aseguramiento negativo proporcionado; o

(ii) Cuando el efecto del asunto es tan importante y permanente para los estados financieros que el auditor concluye que no es adecuada una salvedad para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros, dar una declaración adversa de que los estados financieros no presentan un punto de vista verdadero y razonable (o 'no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, ') de acuerdo con el marco conceptual de información financiera identificado; ó

c) Si ha habido una limitación importante al alcance, describir la limitación y, ya sea:

(i) Expresar una salvedad del aseguramiento negativo proporcionado respecto de los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haberse determinado como necesarios si la limitación no hubiera existido; o

(ii) Cuando el posible efecto de la limitación es tan importante y permanente que el auditor concluye que no puede proporcionarse ningún nivel de aseguramiento, no proporcionará ningún aseguramiento.

28. El auditor deberá fechar el informe de revisión en la fecha en que la revisión es completada, lo que incluye desarrollar procedimientos relativos a sucesos que ocurren hasta la fecha del informe. Sin embargo, ya que la responsabilidad del auditor es informar sobre los estados financieros según preparados y presentados por la administración, el auditor no debería fechar el informe de revisión antes de la fecha en que los estados financieros fueran aprobados por la administración

#### **4.1.1 Análisis De Las Normas Internacionales De Contratos De Revisión De Estados Financieros 2400**

Día a día son más y mayores los elementos que sufren cambios y adaptaciones para permanecer vigentes y útiles considerando los momentos en los cuales fueron creados, la contabilidad y el proceso contable como tal no escapa a esta realidad tan actual como el desempeño de la profesión, es por ello que la globalización expresa la interacción y los efectos de una cantidad de factores económicos, planificación, comunicaciones, financiación, producción, transporte, comercialización, a través de todos el mundo.

Para la profesión contable, la “globalización” implica la vigencia simultánea de disposiciones, criterios y normas originadas en distintos países, y puede significar la búsqueda de “nuevas fronteras en la actuación profesional” También puede significar en la colaboración de estructuras profesionales de varios países con los cuales en un momento u otro se mantienen relaciones bien sea comerciales o financieras, es así donde es imprescindible que exista un marco regulatorio de dicha actuación, para que las relaciones establecidas cuenten con ese aspecto legal y válido que les permite establecer derechos y a la vez cumplir deberes.

Las normas internacionales de auditoría por su naturaleza fiscalizadora y de investigación son las que mejor reflejan esta situación, dado que las mismas deben estar a la vanguardia de los nuevos procesos que surgen producto de la búsqueda de información, mas aun cuando se requiere que esta cuente con un perfil donde la seguridad razonable sea la que marque la pauta e inicio de la misma.

El trabajo de auditoría tiene como objetivo la emisión de una opinión profesional que indique si los Estados Contables fueron preparados de acuerdo con las Normas Contables Adecuadas, informando de esta manera si en efecto éstos representan razonablemente la realidad económica – financiera de la empresa. Dicha opinión queda plasmada en el dictamen, el que tiene el propósito de aumentar la credibilidad sobre la información contenida en los Estados Contables.

La introducción del nuevo marco normativo no ha provocado modificaciones en el cuerpo del dictamen, dado que el mismo se rige por las Normas Internacionales de Auditoría, las cuales no han sufrido cambios. Sin embargo, pueden existir aspectos que impacten fundamentalmente en la opinión emitida por el auditor.

Considerando el objetivo principal de un contrato de revisión para una revisión de estados financieros este hace posible o le da potestad a un auditor para declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido a la atención del auditor que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera identificado.

Durante el efectivo desarrollo de un proceso de auditoría existen Normas Internacionales en el caso concreto la ISRE 2400 la cual tiene como propósito establecer normas así como también proporcionar lineamientos sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando se lleva a cabo un trabajo para revisar estados financieros y sobre la forma y contenido del informe que el auditor emite en conexión con dicha revisión.

Esta Norma Internacional de Contratos de Revisión se dirige hacia la revisión de estados financieros. Sin embargo, se deberá aplicar al grado que sea factible a los contratos para revisar información financiera u otra información. Los lineamientos de otras Normas Internacionales de Auditoría pueden ser útiles al auditor al aplicar esta Norma Internacional de Contratos de Revisión, dado que le ofrecen el soporte legal y en base a procedimientos y pautas a seguir al momento de realizar una revisión de estados financieros convenida a través de un contrato de revisión, contando con que la información obtenida o suministrada se basa en un margen de seguridad razonable.

Pues así cumpliendo a cabalidad con lo establecido en la norma, el auditor puede desempeñar su papel o ejecutar su trabajo con la tranquilidad de que la información suministrada es válida y útil además de poder declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, ha surgido algo que ocupa la atención del auditor y que hace creer al auditor que los estados financieros no están preparados de acuerdo con un marco conceptual de información financiera identificado.

#### **4.1.2 Importancia De Los Contratos De Revisión De Los Estados Financieros**

Los contratos de revisión en los estados financieros garantizan de manera amplia y uniforme que la información a manejar cuenta con la aceptación y validez necesaria para emitir sobre ella un juicio de valor seguro y ajustado a las exigencias de las normas internacionales de auditoría por parte del auditor quien ejecute la acción como tal, es decir, la revisión de la información financiera contenida en los estados financieros.

Un aspecto de marcada importancia en el establecimiento o adopción de un contrato de revisión de los estados financieros se encuentra contemplado en poder dejar claro cuál es el límite en cuanto a las responsabilidades profesionales del auditor cuando se lleva a cabo un trabajo para revisar estados financieros y sobre la forma y contenido del informe que el auditor emite en conexión con dicha revisión. Por lo tanto la celebración de dicho contrato le indica a las partes contratantes hasta donde puede y debe involucrarse el auditor para obtener la información requerida, así como también como será la respuesta o resultado de su investigación o revisión plasmada efectivamente en un informe.

La revisión de los estados financieros es la primera parte de la auditoría, en este punto el auditor indaga sobre la base cierta de la información y determina la cantidad y calidad de la misma, indicando que esta es suficiente y válida para el continuar con dicho proceso, además de darse cuenta que la misma ha sido preparada conforme a lo establecido en las normas, de existir algún tipo de desviación o incongruencia con lo que regulan las normas, el a través del contrato de revisión puede salvar su responsabilidad e indicar que la información suministrada carece de seguridad razonable o mantiene un margen de seguridad limitada, es decir, la opinión solo será en función de la parte de la información que se ajusta a lo que es posible revisar y por ende emitir una opinión al respecto, dejando claro que la información en su mayoría no cumple con los estándares exigidos, esto se evidencia o hace presente al momento de emitir un dictamen.

Para que un contrato de revisión sea aceptado y plenamente completo tanto en diseño como en ejecución por parte de un auditor es necesario que este sea conformado o constituido bajo ciertos principios que van en armonía

con lo establecido en el código de ética de los profesionales de la contaduría, así mismo con ciertas responsabilidades inherentes al desempeño de la profesión, los principios a de los cuales se hace mención son los siguientes:

- a) Independencia
- b) Integridad
- c) Objetividad
- d) Competencia Profesional Y Debido Cuidado
- e) Confidencialidad
- f) Conducta Profesional
- g) Estándares Técnicos.

Teniendo en cuenta lo que contiene estos principios y asumiéndolos en un contrato de revisión por parte de un auditor este se encuentra en la posición de poder garantizar que la evaluación o examen que realiza esta libre de vicios o errores así como de subjetividad elementos indispensables para poder presentar una evaluación real y completa del asunto que se investigue, así pues la independencia le permite efectuar todas las investigaciones requeridas sin necesidad de sentirse limitado o disminuido en su proceso de averiguación.

Igualmente se tiene que la integralidad le permite al auditor abarcar un mayor campo de acción donde se encuentran varias informaciones que guardan relación con la materia analizada, y por ende se le da esa connotación de integral, es decir que no es solo un elemento él analizado sino un conjunto de ello que generan un concepto, asumiendo un patrón de

objetividad permite inferir que la información que se presenta es la encontrada, sin hacer modificaciones o ajustes porque se encuentre involucrado un cambio en el resultado, producto de la influencia externa de presentar una situación o escenario más favorable, si la información que se obtiene no es tan agradable para quien solicito la revisión esta igual aparece tal como se encuentra.

De igual manera el contrato de revisión debe ser manejado bajo principios de competencia profesional y debido cuidado, asumiendo la responsabilidad por parte del auditor de los resultados o hallazgos presentados, debido a que la misma es presentada bajo esquemas de seguridad razonable con el respectivo cuidado requerido, no solo al momento de obtener la información sino también al momento de presentarla.

Seguidamente es imprescindible que un contrato de revisión cuente con confidencialidad ya que la información que maneja el auditor es sensible y si no se le da el tratamiento adecuado podría transformarse en una desventaja por considerarse arma de doble filo, que si no es manejada correctamente lejos de ser útil podría convertirse en un obstáculo o aspecto negativo, así como también manejarse con una conducta profesional aceptada y acorde con el proceso y basar sus evaluaciones en función de los estándares técnicos establecidos para la presentación de comparaciones o confrontaciones de datos para emisión de un juicio.

#### **4.1.3 Términos De Un Contrato De Revisión De Estados Financieros**

Un contrato de revisión es un acuerdo al cual llegan dos partes conformadas por el cliente y el profesional donde ambos tiene un aspecto en común, el cual es conocer sobre la base cierta de una información financiera



- contable entonces se tiene que los primeros elementos del contrato de revisión son las partes; en este caso el cliente y el profesional

Seguidamente se encuentran los términos bajo los cuales se celebra el contrato en este el profesional y el cliente deberán convenir sobre los términos del contrato. Los términos acordados con el cliente deberían registrarse en una carta compromiso u otra forma adecuada como un contrato.

Otro elemento que se contempla dentro del contrato de revisión es la carta compromiso la cual será de ayuda para planear el trabajo de revisión. Será en interés tanto del profesional como del cliente que el profesional envíe una carta compromiso documentando los términos clave del nombramiento.

Una carta compromiso confirma la aceptación del profesional del nombramiento y ayuda a evitar malos entendidos respecto de asuntos tales como los objetivos y alcance del contrato, el grado de las responsabilidades del auditor y la forma de los informes que se deban emitir.

Tomando como referencia la carta compromiso un contrato de revisión además debe contener los siguientes elementos;

- El objetivo del servicio que se está desempeñando.
- La responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- El alcance de la revisión, incluyendo referencia a esta Norma Internacional de Contratos de Revisión (o normas o prácticas nacionales concernientes).
- Acceso sin restricción a cualesquier registros, documentación, y otra información solicitada en conexión con la revisión.

- Una muestra del informe que se espera se rendirá.
- El hecho de que no puede dependerse del contrato para revelar errores, actos ilegales u otras irregularidades, por ejemplo, fraude o desfalcos que puedan existir.

Una declaración de que no se está desempeñando una auditoría y de que no se expresará una opinión de auditoría, Para enfatizar este punto y evitar confusión, el auditor puede también considerar señalar que un contrato de revisión no satisfará ningún requerimiento de una auditoría, reglamento o de tercera parte.

#### **4.1.4 Planeación En Los Contratos De Revisión**

Para que el proceso realizado por un auditor se desarrolle como un contrato efectivo este debe estar diseñado en función de una correcta y amplia planificación, es recomendable obtener y actualizar todo lo relacionado a la actividad del cliente, donde se incluya la organización de la entidad, así como la naturaleza de los sistemas contables y las características de operación para así conocer de donde proceden los activos, pasivos, los ingresos y los gastos.

En estos casos el auditor necesita poseer una comprensión de dichos asuntos y otros asuntos relevantes a los estados financieros, por ejemplo, un conocimiento de los métodos de producción y distribución de la entidad, líneas de productos, localidades de operación, y partes relacionadas. El auditor requiere esta comprensión para poder hacer investigaciones relevantes y diseñar procedimientos apropiados, así como evaluar las respuestas y otra información obtenida.

Cuando se esté en presencia del trabajo realizado por otros o por un experto, el auditor debería quedar satisfecho de que dicho trabajo sea adecuado para los fines de la revisión.

#### **4.1.5 Documentación**

En cuanto a la documentación que requiere el auditor este deberá documentar con suficiente base los asuntos que son importantes para proporcionar evidencia, para soportar el informe de revisión, y la evidencia de que la revisión fue llevada a cabo de acuerdo con esta Norma Internacional de Contratos de Revisión

#### **4.1.6 Procedimientos Y Evidencia**

Para la ejecución de procedimientos y obtención de evidencia es trabajo del auditor aplicar su juicio o criterio con el fin de poder determinar la naturaleza específica, oportunidad y grado de los pasos a seguir en dicho procedimiento, para ello el auditor en calidad de responsable de este procedimiento debe obtener cualquier información relacionada con auditorías anteriores o revisiones de los estados financieros, tener un conocimiento preciso sobre el negocio, así como los principios y prácticas comunes ejercidas en materia contable, de igual manera el auditor debe conocer como están conformados y que resultados arrojan los sistemas contables sin dejar de un lado la importancia relativa de las transacciones y saldos de cuentas.

#### **4.1.7 Conclusión E Informes**

El informe de revisión debería contener una clara expresión escrita de aseguramiento negativo. El auditor debería revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida como la base para la expresión del aseguramiento negativo.

Basado en el trabajo realizado, el auditor debería evaluar si alguna información obtenida durante la revisión indica que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable (o 'no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, ') de acuerdo con el marco conceptual de información financiera identificado.

El informe sobre una revisión de estados financieros describirá el alcance del trabajo para hacer posible al lector comprender la naturaleza del trabajo realizado y dejar claro que no se desempeñó una auditoría y, por lo tanto, que no se expresa una opinión de auditoría. El auditor deberá fechar el informe de revisión en la fecha en que la revisión es completada, lo que incluye desarrollar procedimientos relativos a sucesos que ocurren hasta la fecha del informe. Sin embargo, ya que la responsabilidad del auditor es informar sobre los estados financieros según preparados y presentados por la administración, el auditor no debería fechar el informe de revisión antes de la fecha en que los estados financieros fueran aprobados por la administración.

## **4.2 Norma Internacional De Revisión De Información Financiera Intermedia, Llevada A Cabo Por El Auditor Independiente De La Entidad Aplicable En El Escenario Contable 2410**

### **REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA LLEVADA A CABO POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD**

#### **INTRODUCCIÓN**

El propósito de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión es establecer normatividad y proveer guía sobre las responsabilidades profesionales del auditor, y sobre la forma y contenido del informe que emite el auditor cuando realiza un contrato de revisión de información financiera intermedia de un cliente de auditoría. El término “Auditor” es usado a través de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión, no porque el auditor esté desarrollando una auditoría sino porque el alcance de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión es limitado a revisión de información financiera intermedia desarrollada por un auditor independiente sobre los estados financieros de la entidad.

Para los propósitos de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión, la información financiera intermedia es la información financiera que está preparada de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable, y contiene bien sea un juego completo de estados financieros o un resumen para un período que sea menor al año financiero de la entidad.

El auditor encargado de ejecutar una revisión de información financiera intermedia deberá ejecutarla después de esta norma internacional de contratos de revisión. A través de la ejecución de la auditoría de los estados financieros anuales, el auditor obtiene un entendimiento de la

entidad y su entorno incluyendo su control interno. Cuando el auditor está encargado de revisar la información financiera intermedia, este entendimiento lo actualiza a través de indagaciones hechas en el curso de la revisión y que ayudan al auditor en el enfoque de las indagaciones que hará y en los procedimientos de revisión analítica que deba aplicar. A un contador público que se le encarga la revisión de la información financiera intermedia y que no es el auditor de la entidad realizará la revisión de acuerdo con la norma internacional de contratos de revisión 2400 cuyo nombre es “Contratos de Revisión de Estados Financieros” como este contador público comúnmente no tiene el mismo entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo el control interno como el que tendría el auditor de la entidad, necesita llevar a cabo diferentes indagaciones y procedimientos para cumplir el objetivo de la revisión.

## **PRINCIPIOS GENERALES DE UNA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA**

**El auditor debe cumplir con los requerimientos éticos concernientes a la auditoría de los estados financieros anuales de la entidad.** Estos requerimientos éticos dirigen las responsabilidades profesionales del auditor en las áreas siguientes: independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, comportamiento profesional y normas técnicas.

**El auditor debe implementar los procedimientos de control de calidad que sean aplicables al contrato individual.** Los elementos de control de calidad que son concernientes a un contrato individual incluyen liderazgo, responsabilidades por la calidad del contrato, requerimientos éticos, aceptación y continuación de la relación con el cliente y con contratos

específicos, asignación del equipo del contrato, desarrollo del contrato y supervisión.

**El auditor debe planear y realizar la revisión con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información financiera intermedia requiera una modificación importante para estar en concordancia con un marco conceptual de información financiera aplicable.** Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mente inquisitoria, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta sobre evidencias que contradigan o cuestionen la credibilidad de los documentos o representaciones de la administración de la entidad.

### **Objetivo de un contrato de revisión de información financiera intermedia**

El objetivo de un contrato de revisión de información financiera intermedia es permitir al auditor concluir si en base a los procedimientos analíticos aplicados y en las indagaciones realizadas, algo ha llamado la atención del auditor que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada con relación a todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable. El auditor hará preguntas y aplicará procedimientos analíticos de revisión y otros con el propósito de reducir el riesgo a un nivel moderado de expresar una conclusión inapropiada cuando la información financiera intermedia tenga errores importantes.

El objetivo de una revisión de información financiera intermedia difiere de manera importante del objetivo de una auditoría conducida en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría. Una revisión de

información financiera intermedia no proporciona una base para expresar una opinión si la información financiera esta presentada razonablemente en todos los aspectos importantes de acuerdo con un marco conceptual para información financiera aplicable, dentro de los límites de una seguridad razonable.

Una revisión, contrario a una auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable que la información financiera intermedia esté libre de errores importantes. Una revisión consiste en hacer preguntas, principalmente a personas responsables de asuntos financieros y de contabilidad y aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos. Una revisión puede descubrir asuntos importantes que afectan la información financiera intermedia a la atención del auditor, pero no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría.

## **ACORDANDO LOS TÉRMINOS DEL CONTRATO**

### **10. El auditor y el cliente deben estar de acuerdo sobre los términos del contrato**

**11.** Los términos del contrato acordados son registrados comúnmente en una carta de contratación. Ese tipo de comunicación ayuda a evitar malos entendidos concernientes a la naturaleza del contrato y en particular al objetivo y alcance de la revisión, a las responsabilidades de la administración, a la extensión de la responsabilidades del auditor la seguridad obtenida y la naturaleza y forma del informe. La comunicación comúnmente cubre los siguientes asuntos:

El objetivo de una revisión de información financiera intermedia.

El alcance de la revisión.



La responsabilidad de la administración por la información financiera intermedia.

La responsabilidad de la administración por establecer y mantener un control interno efectivo concerniente a la preparación de la información financiera intermedia.

La responsabilidad de la administración de suministrar al auditor todos los registros financieros e información relacionada.

Que la administración está de acuerdo en proveer representaciones escritas al auditor para confirmar manifestaciones hechas de forma oral por la administración durante la revisión, también como manifestaciones que están implícitas en los registros de la entidad.

La forma prevista y el contenido del informe ha ser emitido, incluyendo la entidad de la persona a quien se dirige el informe.

Que la administración está de acuerdo en cualquier documento que contenga la información financiera intermedia indicar que ha sido revisado por el auditor de la entidad, el informe de revisión también deberá ser incluido en el documento. Una carta contrato ilustrativa se incluye en el apéndice 1 de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión. Los términos del contrato de revisión de información financiera intermedia pueden también estar combinados con los términos del contrato de auditoría de los estados financieros anuales.

## **PROCEDIMIENTOS PARA LA REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA**

### **Entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno**

**12.** El auditor debe tener un entendimiento suficiente de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, relacionada con la preparación de la información financiera intermedia y anual, para planear y conducir el contrato de forma que sea capaz de:

(a) Identificar los tipos potenciales de declaración equivocada importante y considerar la probabilidad de su ocurrencia; y

(b) Seleccionar las indagaciones, los procedimientos analíticos y otros procedimientos que le proveerán al auditor una base para informar si algo ha llamado su atención que cause al auditor creer que la información financiera intermedia no esté preparada, en todos los aspectos importantes con el marco conceptual de información financiera aplicable.

**13.** Como lo requiere la Norma Internacional de Auditoría 315, “Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evaluación de Riesgos de Declaraciones Equivocadas Importantes”, el auditor que ha auditado los estados financieros de una entidad por uno o más períodos anuales, ha obtenido un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, pues esto se relaciona con la preparación de la información financiera anual que fue suficiente para conducir la auditoría. En la planeación de una revisión de información financiera intermedia, el auditor debe realizar procedimientos para actualizar el entendimiento. El auditor también debe obtener un entendimiento suficiente del control interno que se relacione con la información financiera anual, por ejemplo, una mayor utilización de métodos de estimación en la determinación de las mediciones financieras intermedias.

**14.** El auditor usará el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para determinar las indagaciones y los procedimientos

analíticos que van a ser aplicados, e identificar los eventos particulares, transacciones o afirmaciones hacia las cuales deben ser dirigidas las indagaciones o aplicados los procedimientos analíticos.

**15.** Los procedimientos desarrollados por el auditor para actualizar el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno, comúnmente incluyen lo siguiente:

Leer la documentación de la auditoría del año anterior y las revisiones de períodos intermedios anteriores del año en curso y leer la documentación correspondiente a los períodos intermedios de los años anteriores hasta donde sea necesario basado en el juicio del auditor, de manera que esto le permita al auditor identificar asuntos que puedan afectar la información financiera intermedia del período en curso.

Consideración de cualquier riesgo importante, incluido el riesgo de manipulación de los controles de parte de la administración que fueron identificados en la auditoría de estados financieros del año anterior.

Leer la más reciente información financiera anual y comparable con el período intermedio anterior.

Considerar la importancia para ayudar en la determinación de la naturaleza y la extensión de los procedimientos que se van a realizar y evaluar el efecto de declaraciones equivocadas, teniendo en cuenta el marco conceptual de información financiera aplicable.

Considerar la naturaleza de cualquier declaración equivocada importante corregida y cualquier declaración equivocada importante identificada no corregida en los estados financieros del año anterior.

Considerar los asuntos financieros y contables importantes que pueden tener importancia en la continuidad, por ejemplo, debilidad en el control interno.

Considerar los resultados de cualquier procedimiento de auditoría realizado respecto a los estados financieros del año en curso.

Considerar los resultados de alguna auditoría interna desarrollada y a las acciones posteriores tomadas por la administración.

Indagar a la administración acerca de los resultados de su valoración de los riesgos de que la información financiera intermedia pueda estar declarada equivocadamente de manera importante como resultado de fraude.

Indagar a la administración acerca del efecto de cambios en las actividades de negocios de la entidad.

Indagar a la administración acerca de cualquier cambio importante en el control interno, y si éste ha existido, su efecto potencial en la preparación de la información financiera intermedia.

Indagar a la administración sobre el proceso bajo el cual la información financiera intermedia ha sido preparada y la credibilidad de los registros contables concernientes sobre los cuales la información financiera intermedia fue obtenida o conciliada.

**16.** El auditor debe determinar la naturaleza de los procedimientos de revisión, si existen, que va a realizar para componentes y si fuera aplicable comunicar esos asuntos a los otros auditores involucrados en la revisión. Los factores a ser considerados incluyen la importancia de y el riesgo de declaración equivocada en la información financiera intermedia asociada con los componentes, y el entendimiento del auditor sobre la extensión en la cual

el control interno sobre la preparación de la información es centralizada o descentralizada.

**17.** Para planear y conducir la revisión de la información financiera intermedia, un auditor que ha sido recientemente nombrado como auditor de la entidad debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno pues esto se relaciona con la preparación de la información financiera intermedia y anual.

**18.** Este entendimiento le permite al auditor enfocar las indagaciones realizadas y los procedimientos analíticos aplicados en la realización de una revisión de información financiera intermedia de acuerdo con esta norma internacional de contratos de revisión. Como parte de la obtención de este entendimiento, el auditor comúnmente hará indagaciones al auditor anterior y revisará la documentación de éste respecto a la auditoría anual anterior y por cualquier período intermedio anterior del año en curso, que hayan sido revisados por el auditor anterior. Para lograr esto, el auditor debe considerar la naturaleza de cualquier declaración equivocada corregida, o de declaración equivocada no corregida anexada por el auditor precedente, cualquier riesgo importante, incluido el riesgo de manipulación de los controles por la administración y cualquier asunto contable o del informe que puede tener importancia continúa tal como una debilidad importante en el control interno.

### **Indagaciones y otros procedimientos de revisión analítica**

**19.** El auditor debe hacer indagaciones, principalmente con las personas responsables por asuntos financieros y contables y realizar otros procedimientos analíticos de revisión que le permitan concluir sí, con base en los procedimientos desarrollados, algo le ha llamado la atención que lo haga

creer que la información financiera intermedia no está preparada en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.

**20.** Una revisión no contempla comúnmente pruebas de registros contables a través de la inspección, observación o confirmación. Los procedimientos para realizar una revisión de información financiera intermedia generalmente se limitan a la aplicación de procedimientos analíticos y a la realización de indagaciones de personas responsables de los asuntos financieros y contables. Y no a la corroboración de la información obtenida acerca de asuntos contables importantes relacionados con la información financiera intermedia. El entendimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, incluido su control interno, los resultados de la valoración de riesgos respecto a la auditoría precedente y la consideración de importancia relacionada a la información financiera intermedia, afecta las indagaciones realizadas y los procedimientos analíticos aplicados.

**21.** El auditor comúnmente debe realizar los siguientes procedimientos:

Leer las minutas de las reuniones de accionistas, de los encargados del gobierno y de otros comités para identificar asuntos que puedan afectar la información financiera intermedia e indagar acerca de asuntos tratados en las reuniones para las cuales las minutas no estén disponibles que puedan afectar la información financiera intermedia.

Considerar el efecto, si lo hubiere, de asuntos que puedan causar modificaciones de la auditoría o del informe de revisión, ajustes contables o declaraciones equivocadas no ajustadas al momento de auditorías o revisiones anteriores.

Comunicarse, cuando sea apropiado con otros auditores que estén realizando una revisión de la información financiera intermedia de la entidad de un componente importante de la entidad.

- Indagación con miembros de la administración responsables por los asuntos contables y financieros, acerca de lo siguiente:

Si la información financiera intermedia ha sido preparada de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.

Si han existido cambios en los principios de contabilidad o en los métodos de su aplicación.

Si han existido nuevas transacciones que hayan necesitado la aplicación de un nuevo principio contable.

Si la información financiera intermedia contiene alguna declaración equivocada no corregida.

-Situaciones complejas o inusuales que puedan haber afectado la información financiera intermedia tal como una combinación de negocios o el haber dado de baja algún segmento del negocio.

-Supuestos importantes concernientes a la medición al valor razonable o revelaciones y habilidad e intención de la administración de llevar a cabo cursos específicos de acción en beneficio de la entidad.

-Si las transacciones con partes relacionadas han sido contabilizadas apropiadamente y reveladas en la información financiera intermedia

-Cambios importantes en compromisos, obligaciones contractuales y pasivos contingentes.

-Incumplimiento con deudas pactadas.

-Asuntos acerca de preguntas que han surgido durante la aplicación de los procedimientos de revisión.

-Transacciones importantes sucedidas en los últimos días del período intermedio.

-Conocimiento de cualquier fraude que haya sido perpetrado a la entidad o cualquier indicio o sospecha de fraude involucrando: ° La administración de la entidad ° Empleados que tengan papeles importantes en el control interno. ° Otras personas, si el fraude puede haber tenido un efecto importante en la información financiera intermedia.

-Conocimiento de cualquier indicio de información financiera fraudulenta recibido en comunicaciones de los empleados, anteriores empleados, analistas financieros u otros.

-Conocimiento de cualquier incumplimiento actual o posible con las regulaciones y leyes cuyos efectos podrían tener un efecto importante en la información financiera intermedia.

Aplicación de procedimientos analíticos a la información financiera intermedia para identificar y proveer una base para indagar acerca de las relaciones y temas individuales que parezcan inusuales y que puedan reflejar equivocaciones importantes en la información financiera intermedia. Los procedimientos analíticos pueden incluir análisis de porcentajes y técnicas de estadísticas tales como análisis de tendencias o análisis de regresiones y pueden ser desarrolladas manualmente o mediante técnicas que usen la asistencia de un computador. El apéndice 2 de esta norma internacional de contratos de revisión contiene ejemplos de procedimientos analíticos que el



auditor puede considerar cuando realiza una revisión de información financiera intermedia.

Leer la información financiera intermedia para considerar si, en base a la información que haya llamado la atención del auditor, la información financiera intermedia no está preparada de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.

**22.** Muchos de los procedimientos de medición mencionados pueden ser realizados antes o simultáneamente con la preparación de la información financiera intermedia. Por ejemplo, puede ser práctico actualizar el entendimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno y empezar la lectura de minutas antes del final del período intermedio. La realización de algunos de los procedimientos de revisión de manera temprana en el período intermedio también permitirá la identificación y consideración temprana de asuntos contables importantes que afecten la información financiera intermedia.

**23.** El auditor que esté realizando la revisión de la información financiera intermedia está también comprometido a realizar una auditoría de los estados financieros anuales de la entidad. Por conveniencia y eficiencia, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser realizados conjuntamente con una revisión de la información financiera intermedia. Por ejemplo, información obtenida de la lectura de minutas de la junta de directores en conexión con la revisión de la información financiera intermedia también puede ser utilizada para la auditoría anual. El auditor puede también decidir realizar, a la fecha de la revisión intermedia, procedimientos de auditoría que se necesitarán realizar para propósitos de la auditoría de la información financiera anual, por ejemplo, desarrollar procedimientos de auditoría sobre transacciones

importantes o inusuales que ocurran durante el período tales como combinaciones de negocios, reestructuraciones o ingresos importantes.

**24.** Una revisión de la información financiera intermedia no contempla la corroboración de indagaciones acerca de litigios o reclamaciones; por lo tanto no es necesario llevar a cabo procedimientos para enterarse de ningún litigio o reclamación que involucre a la entidad que pueda tener un efecto importante en la información financiera intermedia. Comunicaciones directas con los abogados de la entidad con relación a litigios o reclamos pueden sin embargo, ser apropiado si un asunto llama la atención al auditor que cause cuestionamientos si la información financiera intermedia no está preparada con relación a todos los asuntos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable y el auditor considera que los abogados de la entidad pueden tener información pertinente.

**25.** El auditor debe obtener evidencia que la información financiera intermedia está de acuerdo o conciliada con los registros contables apropiados. El auditor puede obtener evidencia que la información financiera está de acuerdo o conciliada con los registros contables apropiados referenciando la información financiera intermedia con:

(a) Los registros contables, tal como los libros de contabilidad o una planilla de consolidación que esté de acuerdo o conciliada con los registros contables; y

(b) Otra información que soporta a los registros de la entidad, cuando sea necesario, o

**26.** El auditor debe indagar si la administración ha identificado todos los eventos hasta la fecha del informe de revisión que pueden requerir ajustes o ser reveladas en la información financiera intermedia. No es necesario que el

auditor realice procedimientos para identificar eventos que ocurran después de la fecha del informe de revisión.

**27.** El auditor debe indagar si la administración ha cambiado su valoración de la habilidad para continuar como empresa en marcha. Cuando, como resultado de esta indagación u otros procedimientos, el auditor se entera de eventos o condiciones que puedan causar duda importante acerca de la habilidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, el auditor deberá:

(a) Indagar a la administración sobre sus futuros planes de acción en su valoración como empresa en marcha, la viabilidad de ese plan y si la administración considera que el resultado de ese plan mejorará la situación; y

(b) Considerar lo adecuado de la revelación acerca de tales asuntos en la información financiera intermedia.

**28.** Eventos o condiciones que puedan representar una duda importante acerca de la continuidad como empresa en marcha pueden haber existido a la fecha de los estados financieros anuales o pueden ser identificados como resultado de indagaciones a la administración o durante la realización de otros procedimientos. Cuando el auditor se entera de tales eventos o condiciones el auditor indagará a la administración acerca de planes para acciones futuras, tal como sus planes para liquidar activos, prestar dinero o reestructurar deuda, reducir o retrasar gastos o incrementos de capital. El auditor también debe considerar lo adecuado de la revelación acerca de asuntos en la información financiera intermedia. Sin embargo, no es necesario que el auditor corrobore la factibilidad de los planes de la administración y si los resultados de estos planes mejorarán la situación.

**29.** Cuando el auditor se entera de información que lo conduzca a cuestionarse si una modificación importante debe ser hecha a la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual identificado de información financiera, el auditor debe hacer indagaciones adicionales o realizar otros procedimientos que le permitan expresar una conclusión en el informe de revisión. Por ejemplo, si los procedimientos de revisión hacen cuestionarse al auditor si transacciones de venta importantes están registradas de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable, el auditor realizará procedimientos adicionales suficientes para resolver los cuestionamientos del auditor, tales como, discutir los términos de las transacciones con el director de ventas y con el personal de contabilidad o leyendo los contratos de ventas.

### **Evaluación de declaraciones equivocadas**

**30.** El auditor debe evaluar, tanto en forma individual como en forma conjunta si las declaraciones equivocadas no corregidas que llaman la atención al auditor son importantes en la información financiera intermedia.

**31.** Una revisión de información financiera intermedia, a diferencia de un contrato a nivel de auditoría, no está diseñada para obtener aseguramiento razonable que la información financiera intermedia está libre de declaraciones equivocadas importantes. Sin embargo, declaraciones equivocadas identificadas por el auditor o que han llamado su atención, incluidas las revelaciones inadecuadas, serán evaluadas individualmente y en conjunto con otras para determinar si una modificación importante es requerida en la información financiera intermedia para que esté preparada en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco conceptual información financiera aplicable.

**32.** El auditor debe ejercer el juicio profesional en la evaluación de la importancia de cualquier declaración equivocada que la entidad no ha corregido. El auditor debe considerar asuntos como la naturaleza, causa y cantidad de las declaraciones equivocadas, si las declaraciones equivocadas se originaron en el año anterior o en el período intermedio del año en curso, juicios importantes hechos en relación con la auditoría del año anterior o del año en curso y el efecto potencial de las declaraciones equivocadas en períodos futuros anuales o intermedios.

**33.** El auditor puede designar una cantidad bajo la cual las declaraciones equivocadas no necesitan acumularse, a causa de que el auditor espera que la acumulación de tales cantidades no tendría un efecto importante en la información financiera intermedia.

Para esto el auditor debe considerar el hecho que la determinación de importancia implica consideraciones cuantitativas y cualitativas y las declaraciones equivocadas de una relativamente pequeña cantidad podrían sin embargo tener un efecto importante en la información financiera intermedia.

### **REPRESENTACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN**

**34.** El auditor debe obtener manifestaciones escritas de la administración que:

(a) La administración reconozca su responsabilidad por el diseño y la implementación de control interno para prevenir y detectar fraude y error;

(b) La información financiera intermedia está preparada y presentada de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable;

(c) Cree que el efecto de las declaraciones equivocadas no corregidas agregadas por el auditor durante la revisión no son importantes, ni de forma individual ni en su conjunto, para la información financiera intermedia en su totalidad. Un resumen de tales temas estará incluido en las representaciones escritas;

(d) Se ha revelado al auditor todos los hechos importantes relacionados con cualquier fraude o sospechas de fraude conocidas por la administración que puedan haber afectado a la entidad;

(e) Se ha revelado al auditor los resultados de la valoración de riesgos que la información financiera intermedia puede estar declarada equivocadamente de manera importante como resultado de fraude;

(f) Han sido reveladas al auditor todos los posibles incumplimientos con leyes y regulaciones cuyos efectos deben ser considerados cuando se prepara la información financiera intermedia; y

(g) Se han revelado al auditor todos los eventos importantes que han ocurrido después de la fecha del balance general hasta la fecha del informe de revisión que pueden requerir ajustes o revelaciones en la información financiera intermedia;

**35.** El auditor debe obtener representaciones adicionales apropiadas relacionadas con asuntos específicos del negocio de la entidad o la industria. Una ilustración de una carta de representación se incluye en el apéndice 3 de esta norma internacional de contratos de revisión.

## **RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR POR INFORMACIÓN ADICIONAL**

**36.** El auditor debe leer la otra información que acompaña la información financiera intermedia para considerar si tal información es inconsistente de manera importante con la información financiera intermedia. Si el auditor identifica una inconsistencia importante, determinará si la información financiera intermedia o la otra información que la acompaña, necesita ser corregida. Si se requiere una corrección en la información financiera intermedia y la administración rehúsa hacer la corrección, el auditor considerará la implicación para el informe de revisión. Si una corrección es necesaria en la otra información que acompaña a la información financiera intermedia y la administración rehúsa hacer la corrección, el auditor considerará incluir en el informe de revisión un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia importante o el auditor puede considerar tomar otras acciones tales como no emitir el informe de revisión o retirarse del contrato. Por ejemplo, la administración puede presentar medidas alternativas de ganancias que muestren más positivamente el desempeño financiero que la información financiera intermedia. Si a las medidas alternativas se les da una importancia excesiva, no están claramente definidas o no están claramente reconciliadas con la información financiera intermedia se prestan a confusión y tiene el potencial de una mala interpretación.

**37.** Si un asunto llama la atención al auditor que lo haga creer que la otra información parece incluir una declaración equivocada importante de hecho, el auditor deberá discutir el asunto con la administración de la entidad. Al leer la otra información con el propósito de identificar inconsistencias importantes, una declaración equivocada importante aparente puede llamar la atención al auditor (Por ejemplo, información que no está relacionada con asuntos que aparecen en la información financiera intermedia, que está declarada o presentada incorrectamente). Cuando se discute el asunto con

la administración de la entidad, el auditor debe considerar la validez de la otra información y las respuestas de la administración a las indagaciones del auditor; si existen diferencias válidas de juicio u opinión y si debe requerirle a la administración hacer consultas con un tercero calificado para resolver la declaración equivocada aparente. Si un cambio es necesario para corregir una declaración equivocada importante y la administración rehúsa a hacer el cambio, el auditor debe considerar tomar acciones adicionales de manera apropiada tales como notificar a los encargados del gobierno la obtención de asesoría legal.

## **COMUNICACIÓN**

**38.** Cuando, como resultado de realizar la revisión de información financiera intermedia, el auditor se entera de asuntos que le hagan creer que una modificación importante debe ser realizada para que la información financiera intermedia este de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable, el auditor debe comunicar este asunto tan pronto como sea posible al nivel apropiado de la administración.

**39.** Cuando, a juicio del auditor, la administración no responda apropiadamente dentro de un período razonable, el auditor debe comunicar esto a los encargados del gobierno. La comunicación será tan pronto como sea posible de forma oral o escrita. La decisión del auditor si la comunicación oral o escrita es afectada por factores tales como la naturaleza, sensibilidad e importancia del asunto, ha de ser comunicado y la oportunidad de tales comunicaciones. Si la información es comunicada de forma oral el auditor debe documentar esa comunicación.



**40.** Cuando, a juicio del auditor, los encargados del gobierno no responden de manera apropiada dentro de un período razonable, el auditor debe considerar:

(a) Si modifica el informe; o

(b) La posibilidad de renunciar al contrato; y / o

(c) La posibilidad de renunciar al nombramiento de auditar los estados financieros anuales.

**41.** Cuando, como resultado de realizar la revisión de la información financiera intermedia, el auditor se entera de fraude o de no cumplimiento de leyes y regulaciones por la entidad, debe comunicar el asunto al nivel apropiado de la administración. Determinar cual nivel de la administración es el apropiado está afectado por la probabilidad de involucramiento del miembro de la administración. El auditor también debe considerar la necesidad de informar esos asuntos a los encargados del gobierno.

**42.** El auditor debe comunicar asuntos de interés que surjan de la revisión de la información financiera intermedia a las personas encargadas del gobierno. Como resultado de realizar la revisión de la información financiera intermedia, el auditor se entera de asuntos que en su opinión son importantes y relevantes a los encargados del gobierno para la inspección de la información financiera y del proceso de revelación, el auditor debe comunicar esos asuntos a los encargados del gobierno.

Informando la naturaleza, extensión y resultados de la revisión de la información financiera intermedia

**43.** El auditor debe proveer un informe escrito que contenga lo siguiente:

- (a) Un título apropiado.
- (b) Un destinatario, requerido de acuerdo con las circunstancias del contrato.
- (c) Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo la identificación de los títulos de cada uno de los estados que contengan la información financiera intermedia ya sean completos o condensados y la fecha del período cubierto por la información financiera intermedia.
- (d) Si la información financiera intermedia comprende un juego completo de estados financieros de propósito general preparado de acuerdo con un marco conceptual de información financiera diseñado para alcanzar una presentación razonable, una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad por la preparación y presentación razonable de la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.
- (e) En otras circunstancias una declaración que la administración es responsable por la preparación y presentación de la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.
- (f) Una declaración que el auditor es responsable por expresar una conclusión de la información financiera intermedia basado en su revisión.
- (g) Una declaración que la revisión de la información financiera intermedia fue conducida de acuerdo con la Norma Internacional de Revisión de Contratos 2410, "Revisión de Información Financiera Intermedia desarrollada por el Auditor Independiente de la Entidad" y una declaración de que tal revisión consiste principalmente en indagaciones a personas responsables

de asuntos financieros y de contabilidad y de la aplicación de otros procedimientos analíticos de revisión.

(h) Una declaración que una revisión es sustancialmente menor en el alcance que una auditoría conducida de acuerdo con las normas internacionales de auditoría y por lo tanto no provee aseguramiento que el auditor estaría al corriente de todos los asuntos importantes que podrían ser identificados en una auditoría y por lo tanto no expresa una opinión de auditoría.

(i) Si la información financiera intermedia consiste de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco conceptual de información financiera diseñado para alcanzar una presentación razonable, una conclusión sobre si algo ha llamado la atención del auditor que lo lleve a creer que la información financiera intermedia no da una versión verdadera y razonable o no presente razonablemente en todos los asuntos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país del marco conceptual de información financiera cuando el marco conceptual usado no es el de las normas internacionales de información financiera); ó

(j) En otras circunstancias una conclusión de si algo ha llamado la atención del auditor que lo lleve a creer que la información financiera intermedia no está preparada en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable. (Incluyendo una referencia a la jurisdicción o país del marco conceptual de información financiera cuando el marco conceptual usado no es el de las normas internacionales de información financiera). (K La fecha del informe.

(l) El lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce. (m) La firma del auditor.

Informes ilustrativos de revisión se muestran en el apéndice 4 de esta norma internacional de contratos de revisión.

**44.** En algunas jurisdicciones las leyes o regulaciones que gobiernan la revisión de información financiera intermedia pueden establecer la redacción de conclusiones del auditor diferentes de las redacciones establecidas en el párrafo 43 (i) ó (j). Aunque el auditor puede estar obligado a utilizar la redacción establecida las responsabilidades del auditor descritas en esta norma internacional de contratos de revisión para alcanzar las conclusiones son las mismas.

#### **DESVIACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE**

**45.** El auditor debe expresar una opinión con salvedad o adversa, cuando un asunto ha llamado su atención que le haga creer que un ajuste importante debe ser efectuado a la información financiera intermedia para que esté preparado en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco conceptual información financiera aplicable.

**46.** Si asuntos que han llamado la atención del auditor que lo hacen creer que la información financiera intermedia está o puede estar afectada de manera importante por una desviación del marco conceptual de información financiera aplicable y la administración no corrige la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión. La modificación describirá la naturaleza de la desviación y si es necesario, establece los efectos en la información financiera intermedia. Si la información que el auditor cree se necesita para una revelación adecuada no está incluida en la

información financiera intermedia, el auditor debe modificar el informe de revisión y, si es práctico, incluir la información necesaria en el informe de revisión. La modificación al informe de revisión es lograda comúnmente añadiendo un tercer párrafo explicativo al informe de revisión y dando una opinión con salvedad. Informes de revisión ilustrativos con opiniones con salvedad se muestran en el apéndice 5 de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión.

**47.** Cuando el efecto de la desviación es tan importante a la información financiera intermedia que el auditor concluya que una opinión con salvedad no es adecuada para revelar la manifestación errónea o la naturaleza incompleta de la información financiera intermedia, el auditor expresará una opinión adversa. Informes ilustrativos de revisión con una opinión adversa se muestran en el apéndice 7 de esta norma internacional de contratos de revisión.

### **LIMITACIÓN EN EL ALCANCE**

**48.** Una limitación en el alcance comúnmente impide al auditor la terminación de la revisión.

**49.** Cuando el auditor no puede terminar la revisión, debe comunicar por escrito al nivel apropiado de la administración y a los encargados del gobierno la razón por la cual la revisión no pudo ser terminada y considerar si es apropiado emitir un informe.

### **Limitación en el alcance impuesta por la administración**

**50.** El auditor no debe aceptar un contrato de revisión de información intermedia si su conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato

indican que no podrá completar la revisión debido a una limitación en el alcance de la revisión impuesta por la administración de la entidad.

**51.** Si después de aceptar el contrato la administración impone una limitación en el alcance de la revisión, el auditor solicitará la remoción de esa limitación. Si la administración se rehúsa a hacerlo el auditor no estará en condiciones de completar la revisión y expresar una opinión. En tales casos, el auditor debe comunicar por escrito al nivel apropiado de la administración y a los encargados del gobierno la razón por la cual la revisión no puede ser completada. No obstante, si un asunto llama la atención del auditor que le hace creer que es necesario hacer un ajuste importante a la información financiera intermedia para que esté preparada en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable, debe comunicar esos asuntos de acuerdo con las guías de los párrafos 38 a 40.

**52.** El auditor también debe considerar las responsabilidades legales y regulatorias incluyendo si existe un requerimiento al auditor de emitir un informe. Si este requerimiento existe, el auditor negará la opinión y proporcionará en el informe de revisión la razón por la cual la revisión no pudo ser terminada. Sin embargo, si un asunto llama la atención del auditor que le haga pensar que es necesario un ajuste importante a la información financiera intermedia para que éste esté preparado en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera importante, el auditor también comunicará ese asunto en el informe.

### **Otras limitaciones en el alcance**

**53.** Una limitación en el alcance puede presentarse debido a circunstancias diferentes a una limitación en el alcance impuesta por la administración. En

esas circunstancias, el auditor es normalmente incapaz de terminar la revisión y expresar una conclusión y debe guiarse por los párrafos 51 \_ 52. Se puede presentar, sin embargo, algunas circunstancias raras donde la limitación en el alcance del trabajo del auditor está claramente circunscrita a uno o más asuntos específicos que, siendo importantes, no están dentro del juicio del auditor respecto a la información financiera intermedia. En tales circunstancias, el auditor debe modificar el informe de revisión mediante la indicación que excepto por el asunto que se describe más ampliamente en un párrafo del informe de revisión, la revisión fue conducida de acuerdo con esta norma internacional de contratos de revisión y por la opinión con salvedad. Informes ilustrativos de revisión con una opinión con salvedad se muestran en el Apéndice 6 de ésta norma internacional de contratos de revisión.

**54.** El auditor puede haber expresado una opinión con salvedad en la auditoría de los últimos estados financieros anuales debido a una limitación en el alcance de auditoría. El auditor debe considerar si esa limitación en el alcance existe aún y, de ser así, las implicaciones para el informe de revisión.

#### **NEGOCIO EN MARCHA E INCERTIDUMBRES IMPORTANTES**

**55.** En ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis sobre el asunto puede añadirse a un informe de revisión sin afectar la opinión del auditor, para resaltar un asunto que está incluido en una nota a la información financiera intermedia que discute más ampliamente el asunto. El párrafo debe ser incluido preferiblemente después del párrafo de la conclusión y comúnmente se refiere al hecho de que la conclusión no tiene salvedad sobre este aspecto.

**56.** Si se hace una revelación adecuada en la información financiera intermedia, el auditor debe adicionar un párrafo énfasis del asunto en el informe de revisión para resaltar una incertidumbre importante relacionada con un evento o condición que puede causar una duda importante sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

**57.** El auditor puede haber modificado un informe previo de auditoría o de revisión mediante la adición de un párrafo de énfasis del asunto para resaltar una incertidumbre importante relacionada con un evento o condición que puede causar una duda importante sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Si la incertidumbre importante aún existe y una adecuada revelación se hace en la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión de la información financiera intermedia añadiendo un párrafo para resaltar la continuidad de la incertidumbre importante.

**58.** Si, como resultado de indagaciones o de otros procedimientos de revisión, una incertidumbre importante relacionada con un evento o condición llama la atención del auditor que puede causarle una duda importante sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y una revelación adecuada es hecha en la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión añadiendo un párrafo de énfasis del asunto.

Si una incertidumbre importante que causa una duda significativa sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y no es adecuadamente revelada en la información financiera intermedia, el auditor debe expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa según sea lo apropiado. El informe debe incluir una referencia específica del hecho que existe tal incertidumbre importante. El auditor debe considerar la modificación



del informe de revisión mediante la adición de un párrafo para resaltar una incertidumbre significativa (diferente de un problema de negocio en marcha) que llamó la atención del auditor y cuya resolución depende de eventos futuros y que puede afectar la información financiera intermedia.

## **OTRAS CONSIDERACIONES**

**61.** Los términos del contrato deben incluir un acuerdo con la administración de que cualquier documento que contenga información financiera intermedia indique que esa información ha sido revisada por el auditor de la entidad y el informe de revisión también debe ser incluido en el documento. Si la administración no ha incluido el informe de revisión en el documento, el auditor debe considerar la búsqueda de asesoría legal para asistirlo en la determinación del curso de acción apropiado en las circunstancias.

**62.** Si el auditor ha emitido un informe de revisión modificado y la administración emite la información financiera intermedia y no incluye el informe de revisión modificado en el documento que contiene la información financiera intermedia, el auditor debe considerar la búsqueda de asistencia legal que le ayude a determinar el curso de acción apropiado en las circunstancias y la posibilidad de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales.

**63.** La información financiera intermedia consistente de un juego resumido de estados financieros no incluye necesariamente toda la información que sería incluida en un juego completo de estados financieros, sino que puede presentar una explicación de los eventos y cambios que son importantes para el entendimiento de los cambios en la situación financiera y los resultados de la entidad desde la fecha del informe anual. Esto es, porque se presume que los usuarios de la información financiera intermedia tendrán

acceso a los últimos estados financieros auditados como se presenta con las entidades registradas en la bolsa. En otras circunstancias, el auditor discutirá con la administración la necesidad para que la información financiera intermedia incluya una declaración que debe ser leída con los últimos estados financieros auditados. En la ausencia de esa declaración, el auditor debe considerar sin una referencia a los últimos estados financieros auditados, la información financiera intermedia es confusa en las circunstancias y las implicaciones para el informe de revisión.

## **DOCUMENTACIÓN**

**64.** El auditor debe preparar documentación de la revisión que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para la conclusión del auditor y debe proporcionar evidencia que la revisión fue realizada de acuerdo con esta Norma Internacional de Contratos de Revisión y los requerimientos legales y regulatorios aplicables. La documentación permite a un auditor con experiencia que no tiene relación previa con el contrato entender la naturaleza, oportunidad y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos aplicados, de la información obtenida y de cualquier asunto importante considerado durante la realización de la revisión incluyendo la disposición de tales asuntos.

**FECHA EFECTIVA 65.** Esta Norma Internacional de Contratos de Revisión es efectiva para revisiones de información financiera intermedia para períodos que empiezan en o después de diciembre 15 de 2006. Su adopción anticipada es permitida

#### **4.2.1 Análisis De La Norma Internacional De Revisión De Información Financiera Intermedia, Llevada A Cabo Por El Auditor Independiente De La Entidad Aplicable En El Escenario Contable 2410**

La información financiera intermedia puede estar integrada por un juego completo de estados financieros con sus notas o de un juego resumido de estados financieros con notas seleccionadas para las circunstancias.

La revisión de los estados contables en su mayoría de los casos se realiza de acuerdo con la Norma Internacional para Trabajos de Revisión (ISRE 2410) aplicable a revisiones limitadas de estados contables. Esta norma exige planificar y ejecutar una revisión para obtener una seguridad moderada que los estados contables esté exento de errores.

Esta revisión se limita básicamente a realizar indagaciones con el personal de la Sociedad o empresa y aplicar procedimientos analíticos sobre las informaciones contenidas en los estados contables y por lo tanto, provee un grado de seguridad menor que un examen de auditoría.

De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, el objetivo de un contrato de revisión de información financiera intermedia gira en torno a permitirle al auditor concluir con base en los procedimientos analíticos aplicados y en las indagaciones realizadas, donde algo ha llamado la atención del auditor que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable, en todos los aspectos importantes.

El objetivo de una revisión de información financiera intermedia difiere de manera importante del objetivo de una auditoría conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

Una revisión de información financiera intermedia proporciona una base para expresar una opinión si la información financiera está presentada razonablemente en todos los aspectos importantes de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable, dentro de los límites de una seguridad razonable.

En una revisión de información financiera intermedia, el auditor reduce a un nivel moderado el riesgo de expresar una conclusión inapropiada cuando la información financiera está declarada equivocadamente de manera importante. La revisión proporciona al auditor una base para informar si el auditor está enterado de alguna modificación importante a ser realizada a la información financiera intermedia para que esté de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable.

Una revisión consiste principalmente de la aplicación de procedimientos analíticos y de hacer indagaciones a las personas responsables por los asuntos financieros y contables. Una revisión puede descubrir asuntos importantes que afecten la información financiera intermedia que llamen la atención del auditor, pero no proporciona seguridad razonable que el auditor estará al tanto de cualquiera o todos los asuntos importantes que podrían ser identificados en una auditoría.

El auditor debe tener un entendimiento suficiente de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, relacionado con la preparación de la información financiera intermedia y anual, para planear y conducir el contrato de forma que sea capaz de: identificar los tipos potenciales de declaración equivocada importante y considerar la probabilidad de su ocurrencia; y seleccionar las indagaciones y los procedimientos analíticos que le proveerán al auditor una base para informar si está al tanto de cualquier modificación

importante que se le deba hacer a la información financiera para que este conforme con el marco conceptual de información financiera aplicable.

El auditor que ha examinado los estados financieros de una entidad por uno o más períodos anuales, ha obtenido un entendimiento de la entidad y su entorno y de su control interno pues esto se relaciona con la preparación de la información financiera anual que fue suficiente para conducir la auditoría.

En la planeación de una revisión de información financiera intermedia, el auditor debe realizar procedimientos para actualizar el entendimiento. El auditor también debe obtener un entendimiento suficiente del control interno que se relacione con la información financiera anual, por ejemplo, una mayor utilización de métodos de estimación en la determinación de las mediciones financieras intermedias.

#### **4.2.2 Principios Generales De Una Revisión De Información Financiera Intermedia**

Esta norma basa su funcionamiento y efectiva ejecución cuando se cumplen y respetan los principios que la misma contempla, debido a que así se pueden establecer un norte o patrón a seguir, en donde los auditores cuentan con suficiente respaldo para efectuar una revisión de información intermedia, dentro de estos principios los más destacados son:

**El auditor debe cumplir con los requerimientos éticos concernientes a la auditoría de los estados financieros anuales de la entidad.** Como bien es sabido cuando un auditor ejecuta sus actividades que por lo general son de revisión de información financiera, es necesario que este cumpla a cabalidad los principios antes mencionados, ya que de ello depende la transparencia y credibilidad que se dé a la investigación que este realiza.

Estos requerimientos éticos dirigen las responsabilidades profesionales del auditor en las áreas siguientes: independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, comportamiento profesional y normas técnicas.

**El auditor debe implementar los procedimientos de control de calidad que sean aplicables al contrato individual.** La calidad es un elemento indispensable en toda revisión de información financiera, sobre todo la intermedia por considerarse aun inconclusa, basados en esto se expone que los procedimientos de control que debe aplicar el auditor deben estar directamente relacionados con el contrato individual, además de ser una herramienta la cual le permite garantizar al auditor la calidad de la información obtenida, sabiendo que esta es optima. Así mismo los elementos de control de calidad que son concernientes a un contrato individual incluyen liderazgo, responsabilidades por la calidad del contrato, requerimientos éticos, aceptación y continuación de la relación con el cliente y con contratos específicos, asignación del equipo del contrato, desarrollo del contrato y supervisión.

**El auditor debe planear y realizar la revisión con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que la información financiera intermedia requiera una modificación importante para estar en concordancia con un marco conceptual de información financiera aplicable.** Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mente inquisitoria, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta sobre evidencias que contradigan o cuestionen la credibilidad de los documentos o representaciones de la administración de la entidad

### **4.2.3 Objetivo De Un Contrato De Revisión Financiera Intermedia**

Cuando se hace mención a un objetivo se deja claro que este representa lo que se desea alcanzar y para lo cual se crea o genera un plan o estrategia a seguir con su respectivo seguimiento, supervisión y control que indique y permita evaluar el avance del mismo y corregir las posibles desviaciones que se presenten. Así mismo se tiene que un objetivo representa el resultado a largo plazo que se aspira a lograr a través de su misión básica. Los objetivos deben ser: medibles, razonables, claros, coherentes y estimulantes

En materia de auditoría la anterior descripción de un objetivo se aplica perfectamente debido a que cumple con todas las características antes mencionadas entonces se tiene que el objetivo de un contrato de revisión de información financiera intermedia es permitir al auditor concluir si en base a los procedimientos analíticos aplicados y en las indagaciones realizadas, algo ha llamado la atención del auditor que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada con relación a todo lo importante, de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable.

El auditor hará preguntas y aplicará procedimientos analíticos de revisión y otros con el propósito de reducir el riesgo a un nivel moderado de expresar una conclusión inapropiada cuando la información financiera intermedia tenga errores importantes. El objetivo de una revisión de información financiera intermedia difiere de manera importante del objetivo de una auditoría conducida en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría.

Una revisión de información financiera intermedia no proporciona una base para expresar una opinión si la información financiera esta presentada

razonablemente en todos los aspectos importantes de acuerdo con un marco conceptual para información financiera aplicable, dentro de los límites de una seguridad razonable. Una revisión, contrario a una auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable que la información financiera intermedia esté libre de errores importantes. Una revisión consiste en hacer preguntas, principalmente a personas responsables de asuntos financieros y de contabilidad y aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos.

Una revisión puede descubrir asuntos importantes que afectan la información financiera intermedia a la atención del auditor, pero no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría.

#### **4.2.4 Los Términos Del Contrato**

En cuanto a los términos bajo los cuales se debe celebrar el contrato, tanto el cliente como el auditor deben estar en pleno conocimiento de ellos y está de acuerdo en las condiciones y posición que ocupa cada uno de ellos durante la revisión de la información financiera intermedia, además de dejar claro cuál es el alcance de la responsabilidad de cada uno.

Para ello la norma internacional de contratos de revisión 2410 deja claro cuál es la posición que ocupa cada uno de ellos, presentando de manera lógica y secuencial la siguiente información donde indica que los términos del contrato acordados son registrados comúnmente en una carta de contratación. Esto con la intención de que quede no solo la evidencia sino también en un medio tangible el acuerdo al que llegaron las partes.

Ese tipo de comunicación ayuda a evitar malos entendidos concernientes a la naturaleza del contrato y en particular al objetivo y alcance de la revisión, a las responsabilidades de la administración, a la extensión de



la responsabilidades del auditor la seguridad obtenida y la naturaleza y forma del informe.

La comunicación comúnmente cubre los siguientes asuntos:

- El objetivo de una revisión de información financiera intermedia.
- El alcance de la revisión.
- La responsabilidad de la administración por la información financiera intermedia.
- La responsabilidad de la administración por establecer y mantener un control interno efectivo concerniente a la preparación de la información financiera intermedia.
- La responsabilidad de la administración de suministrar al auditor todos los registros financieros e información relacionada.
- Que la administración está de acuerdo en proveer representaciones escritas al auditor para confirmar manifestaciones hechas de forma oral por la administración durante la revisión, también como manifestaciones que están implícitas en los registros de la entidad.
- La forma prevista y el contenido del informe ha ser emitido, incluyendo la entidad de la persona a quien se dirige el informe.
- Que la administración está de acuerdo en cualquier documento que contenga la información financiera intermedia indicar que ha sido revisado por el auditor de la entidad, el informe de revisión también deberá ser incluido en el documento.

- Los términos del contrato de revisión de información financiera intermedia pueden también estar combinados con los términos del contrato de auditoría de los estados financieros anuales

#### **4.2.5 Procedimiento De Revisión De Información Financiera Intermedia**

Para que un auditor pueda efectuar un proceso de revisión de información financiera intermedia este debe apegarse a ciertas reglas o normas bajo las cuales se efectuara dicha revisión, según Norma Internacional Sobre Contratos De Revisión 2410 existen tres pasos fundamentales que debe cumplir el auditor para poder ejecutar correctamente dicho proceso de revisión de información financiera intermedia, estos pasos se encuentran conformados por acciones o aspectos que debe conocer con precisión el auditor al momento de efectuar la revisión y estos son los siguientes: Entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, Indagaciones y otros procedimientos de revisión analítica y por último la evaluación de declaraciones equivocadas todos estos serán explicados en detalle a continuación para su mayor y mejor comprensión.

##### **Paso N°1 Entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno**

El auditor debe tener un entendimiento suficiente de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, relacionado con la preparación de la información financiera intermedia y anual, para planear y conducir el contrato de forma que sea capaz de: identificar los tipos potenciales de declaración equivocada importante y considerar la probabilidad de su ocurrencia; y seleccionar las indagaciones y los procedimientos analíticos que le proveerán al auditor una base para informar si está al tanto de cualquier modificación

importante que se le deba hacer a la información financiera para que este conforme con el marco conceptual de información financiera aplicable.

El auditor debe realizar procedimientos para determinar las indagaciones y los procedimientos analíticos que van a ser aplicados e identificar los eventos particulares, transacciones o afirmaciones hacia las cuales deben ser dirigidas las indagaciones o aplicados los procedimientos analíticos. Tales procedimientos normalmente incluyen:

- Leer la documentación de la auditoría del año anterior y las revisiones de períodos intermedios anteriores del año en curso y leer la documentación correspondiente a los períodos intermedios de los años anteriores hasta donde sea necesario basado en el juicio del auditor, de manera que esto le permita al auditor identificar asuntos que puedan afectar la información financiera intermedia del período en curso.
- Consideración de cualquier riesgo importante, incluido el riesgo de manipulación de los controles de parte de la administración que fueron identificados en la auditoría de estados financieros del año anterior.
- Leer la más reciente información financiera anual y comparable con el período intermedio anterior.
- Considerar la importancia para ayudar en la determinación de la naturaleza y la extensión de los procedimientos que se van a realizar y evaluar el efecto de declaraciones equivocadas, teniendo en cuenta el marco conceptual de información financiera aplicable.

- Considerar la naturaleza de cualquier declaración equivocada importante corregida y cualquier declaración equivocada importante identificada no corregida en los estados financieros del año anterior.
- Considerar los asuntos financieros y contables importantes que pueden tener importancia en la continuidad, por ejemplo, debilidad en el control interno.
- Considerar los resultados de cualquier procedimiento de auditoría realizado respecto a los estados financieros del año en curso.
- Considerar los resultados de alguna auditoría interna desarrollada y a las acciones posteriores tomadas por la administración.
- Indagar a la administración acerca de los resultados de su valoración de los riesgos de que la información financiera intermedia pueda estar declarada equivocadamente de manera importante como resultado de fraude.
- Indagar a la administración acerca del efecto de cambios en las actividades de negocios de la entidad.
- Indagar a la administración acerca de cualquier cambio importante en el control interno, y si éste ha existido, su efecto potencial en la preparación de la información financiera intermedia.
- Indagar a la administración sobre el proceso bajo el cual la información financiera intermedia ha sido preparada y la credibilidad de los registros contables concernientes sobre los cuales la información financiera intermedia fue obtenida o conciliada

Seguidamente el auditor debe determinar la naturaleza de los procedimientos de revisión, siempre y cuando estos existan, que va a realizar para cada componente y cuando esto sea aplicable se les debe notificar sobre estos asuntos a los otros auditores. Los factores que deben ser considerados incluyen la importancia del riesgo de declaración equivocada en la información financiera intermedia asociada con los componentes, y el entendimiento del auditor sobre la extensión en la cual el control interno para la preparación de la información es centralizada o descentralizada.

Para planear y conducir la revisión de la información financiera intermedia, un auditor que ha sido recientemente nombrado como auditor de la entidad debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno pues esto se relaciona con la preparación de la información financiera intermedia y anual.

Este entendimiento le permite al auditor enfocar las indagaciones realizadas y los procedimientos analíticos aplicados en la realización de una revisión de información financiera intermedia de acuerdo con esta norma internacional de contratos de revisión.

Como parte de la obtención de este entendimiento, el auditor comúnmente hará indagaciones al auditor anterior y revisará la documentación de éste, respecto a la auditoría anual anterior y por cualquier período intermedio anterior del año en curso, que hayan sido revisados por el auditor anterior. Para lograr esto, el auditor debe considerar la naturaleza de cualquier declaración equivocada corregida, o de declaración equivocada no corregida anexada por el auditor precedente, cualquier riesgo importante, incluido el riesgo de manipulación de los controles por la administración y cualquier asunto contable o del informe que puede tener importancia continúa tal como una debilidad importante en el control interno.

## **Paso N° 2 Indagaciones y otros procedimientos de revisión analítica**

Para darle continuidad al proceso de revisión de la información financiera intermedia es necesario que el auditor confirme a través de los medios necesarios que la información que revisa es válida y goza de suficiente seguridad para que este al final del proceso pueda emitir un dictamen o juicio, para ello se requiere que el auditor realice ciertas indagaciones así como revisiones analíticas que le permitan establecer niveles de seguridad razonable al momento de efectuar el estudio y análisis de los estados financieros pertenecientes a periodos intermedios.

Para ello el auditor debe hacer indagaciones, principalmente a las personas responsables de los asuntos financieros y contables y realizar otros procedimientos analíticos de revisión que le permitan concluir sí, con base en los procedimientos desarrollados, algo le ha llamado la atención que lo haga creer que la información financiera intermedia no está preparada en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.

Cabe destacar que una revisión no contempla pruebas de registros contables a través de la inspección, observación o confirmación. Los procedimientos para realizar una revisión de información financiera intermedia generalmente se limitan a la aplicación de procedimientos analíticos y a la realización de indagaciones a las personas responsables de los asuntos financieros y contables. Y no a la corroboración de la información obtenida acerca de asuntos contables importantes relacionados con la información financiera intermedia.

El entendimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, incluido su control interno, los resultados de la valoración de riesgos respecto

a la auditoría precedente y la consideración de importancia relacionada a la información financiera intermedia, afecta las indagaciones realizadas y los procedimientos analíticos aplicados.

Para realizar Indagaciones y procedimientos de revisión analítica se requiere que el auditor efectúe los siguientes procedimientos

Leer las minutas de las reuniones de accionistas, de los encargados del gobierno y de otros comités para identificar asuntos que puedan afectar la información financiera intermedia e indagar acerca de asuntos tratados en las reuniones para las cuales las minutas no estén disponibles que puedan afectar la información financiera intermedia.

Considerar el efecto, si lo hubiere, de asuntos que puedan causar modificaciones de la auditoría o del informe de revisión, ajustes contables o declaraciones equivocadas no ajustadas al momento de auditorías o revisiones anteriores.

Comunicarse, cuando sea apropiado con otros auditores que estén realizando una revisión de la información financiera intermedia de la entidad de un componente importante de la entidad.

Indagación con miembros de la administración responsables por los asuntos contables y financieros, acerca de lo siguiente: Si la información financiera intermedia ha sido preparada de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable. Si han existido cambios en los principios de contabilidad o en los métodos de su aplicación. Si han existido nuevas transacciones que hayan necesitado la aplicación de un nuevo principio contable. Si la información financiera intermedia contiene alguna declaración equivocada no corregida.

Estudio de situaciones complejas o inusuales que puedan haber afectado la información financiera intermedia tal como una combinación de negocios o el haber dado de baja algún segmento del negocio.

Determinación de supuestos importantes concernientes a la medición al valor razonable o revelaciones y habilidad e intención de la administración de llevar a cabo cursos específicos de acción en beneficio de la entidad.

Conocer si las transacciones con partes relacionadas han sido contabilizadas apropiadamente y reveladas en la información financiera intermedia

Identificar cambios importantes en compromisos, obligaciones contractuales y pasivos contingentes. Incumplimiento con deudas pactadas. Asuntos acerca de preguntas que han surgido durante la aplicación de los procedimientos de revisión y transacciones importantes sucedidas en los últimos días del período intermedio.

Tener conocimiento de cualquier fraude que haya sido perpetrado a la entidad o cualquier indicio o sospecha de fraude involucrando así como poseer conocimiento de cualquier indicio de información financiera fraudulenta recibido en comunicaciones de los empleados, anteriores empleados, analistas financieros u otros y de cualquier incumplimiento actual o posible con las regulaciones y leyes cuyos efectos podrían tener un efecto importante en la información financiera intermedia.

También se debe realizar la aplicación de procedimientos analíticos a la información financiera intermedia para identificar y proveer una base para indagar acerca de las relaciones y temas individuales que parezcan inusuales y que puedan reflejar equivocaciones importantes en la información financiera intermedia.



Los procedimientos analíticos pueden incluir análisis de porcentajes y técnicas de estadísticas tales como análisis de tendencias o análisis de regresiones y pueden ser desarrolladas manualmente o mediante técnicas que usen la asistencia de un computador.

El auditor que esté realizando la revisión de la información financiera intermedia está también comprometido a realizar una auditoría de los estados financieros anuales de la entidad. Por conveniencia y eficiencia, ciertos procedimientos de auditoría pueden ser realizados conjuntamente con una revisión de la información financiera intermedia. El auditor puede también decidir realizar, a la fecha de la revisión intermedia, procedimientos de auditoría que se necesitarán realizar para propósitos de la auditoría de la información financiera anual.

Una revisión de la información financiera intermedia no contempla la corroboración de indagaciones acerca de litigios o reclamaciones; por lo tanto no es necesario llevar a cabo procedimientos para enterarse de ningún litigio o reclamación que involucre a la entidad que pueda tener un efecto importante en la información financiera intermedia.

El auditor debe obtener evidencia de que la información financiera intermedia está de acuerdo o conciliada con los registros contables apropiados. El auditor puede obtener evidencia que la información financiera está de acuerdo o conciliada con los registros contables apropiados referenciando la información financiera intermedia con:

- a) Los registros contables, tal como los libros de contabilidad o una planilla de consolidación que esté de acuerdo o conciliada con los registros contables

- b) Otra información que soporta a los registros de la entidad, cuando sea necesario

El auditor debe indagar si la administración ha identificado todos los eventos hasta la fecha del informe de revisión que pueden requerir ajustes o ser reveladas en la información financiera intermedia. No es necesario que el auditor realice procedimientos para identificar eventos que ocurran después de la fecha del informe de revisión.

El auditor debe indagar si la administración ha cambiado su valoración de la habilidad para continuar como empresa en marcha. Cuando, como resultado de esta indagación u otros procedimientos, el auditor se entera de eventos o condiciones que puedan causar duda importante acerca de la habilidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, el auditor deberá:

- a) Indagar a la administración sobre sus futuros planes de acción en su valoración como empresa en marcha, la viabilidad de ese plan y si la administración considera que el resultado de ese plan mejorará la situación
- b) Considerar lo adecuado de la revelación acerca de tales asuntos en la información financiera intermedia

Así como también cuando eventos o condiciones puedan representar una duda importante acerca de la continuidad como empresa en marcha o pueden haber existido a la fecha de los estados financieros anuales o ser identificados como resultado de indagaciones a la administración o durante la realización de otros procedimientos.

Cuando el auditor se entera de tales eventos o condiciones el auditor indagará a la administración acerca de planes para acciones futuras, tal como sus planes para liquidar activos, prestar dinero o reestructurar deuda, reducir o retrasar gastos o incrementos de capital.

El auditor también debe considerar lo adecuado de la revelación acerca de asuntos en la información financiera intermedia. Sin embargo, no es necesario que el auditor corrobore la factibilidad de los planes de la administración y si los resultados de estos planes mejorarán la situación.

Cuando el auditor se entera de información que lo conduzca a cuestionarse si una modificación importante debe ser hecha a la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual identificado de información financiera, el auditor debe hacer indagaciones adicionales o realizar otros procedimientos que le permitan expresar una conclusión en el informe de revisión. Por ejemplo, si los procedimientos de revisión hacen cuestionarse al auditor si transacciones de venta importantes están registradas de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable, el auditor realizará procedimientos adicionales suficientes para resolver los cuestionamientos del auditor, tales como, discutir los términos de las transacciones con el director de ventas y con el personal de contabilidad o leyendo los contratos de ventas.

### **Paso N° 3 Evaluación de Declaraciones Equivocadas**

El auditor debe evaluar, tanto en forma individual como en forma conjunta si las declaraciones equivocadas no corregidas que llaman la atención al auditor son importantes en la información financiera intermedia.

Una revisión de información financiera intermedia, a diferencia de un contrato a nivel de auditoría, no está diseñada para obtener aseguramiento

razonable de que la información financiera intermedia está libre de declaraciones equivocadas importantes. Sin embargo, las declaraciones equivocadas identificadas por el auditor o que han llamado su atención, incluidas las revelaciones inadecuadas, serán evaluadas individualmente y en conjunto con otras para determinar si una modificación importante es requerida en la información financiera intermedia para que la misma esté preparada en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco conceptual información financiera aplicable.

El auditor debe ejercer el juicio profesional en la evaluación de la importancia de cualquier declaración equivocada que la entidad no ha corregido. El auditor debe considerar asuntos como la naturaleza, causa y cantidad de las declaraciones equivocadas, si las declaraciones equivocadas se originaron en el año anterior o en el período intermedio del año en curso, los juicios importantes hechos en relación con la auditoría del año anterior o del año en curso y el efecto potencial de las declaraciones equivocadas en períodos futuros anuales o intermedios.

El auditor puede designar una cantidad bajo la cual las declaraciones equivocadas no necesitan acumularse, a causa de que el auditor espera que la acumulación de tales cantidades no tendría un efecto importante en la información financiera intermedia.

Para esto el auditor debe considerar el hecho de que la determinación de importancia implica consideraciones cuantitativas y cualitativas y las declaraciones equivocadas de una relativamente pequeña cantidad podrían sin embargo tener un efecto importante en la información financiera intermedia.

#### **4.2.6 Representación De La Administración**

La administración en la mayoría de las ocasiones representa a la entidad o la empresa, así como también toda la información que esta pueda suministrar para así poder realizar el proceso de revisión de información financiera correctamente, por parte de auditor, para esto se debe cumplir con ciertas prerrogativas que mejoran significativamente el desempeño del auditor, por contar con la colaboración directa de quienes representan a la empresa, así como de cualquier información que les puedan proporcionar estas personas al auditor, cuando se habla de representación de la administración no es más que la figura que mantiene contacto directo con el auditor y es ese nexo entre la gerencia de la empresa el cual se presenta a través de la generación o entrega de escritos o cartas donde esta contendía la información requerida y el auditor que realiza el proceso de revisión debe obtener manifestaciones escritas de la administración donde se evidencie que:

- La administración reconoce su responsabilidad por el diseño y la implementación de control interno para prevenir y detectar fraude y error
- Así como también reconoce que la información financiera intermedia está preparada y presentada de acuerdo y tal como lo establece el marco conceptual de información financiera aplicable
- Además cree que el efecto de las declaraciones equivocadas no corregidas agregadas por el auditor durante la revisión no son importantes, ni de forma individual ni en su conjunto, para la información financiera intermedia en su totalidad. Un resumen de tales temas estará incluido en las representaciones escritas

- Se ha revelado al auditor todos los hechos importantes relacionados con cualquier fraude o sospechas de fraude conocidas por la administración que puedan haber afectado a la entidad
- Se ha revelado al auditor los resultados de la valoración de riesgos que la información financiera intermedia puede estar declarada equivocadamente de manera importante como resultado de fraude
- Han sido reveladas al auditor todos los posibles incumplimientos con leyes y regulaciones cuyos efectos deben ser considerados cuando se prepara la información financiera intermedia
- Se han revelado al auditor todos los eventos importantes que han ocurrido después de la fecha del balance general hasta la fecha del informe de revisión que pueden requerir ajustes o revelaciones en la información financiera intermedia

El auditor debe obtener representaciones adicionales apropiadas relacionadas con asuntos específicos del negocio de la entidad o la industria.

#### **4.2.7 Responsabilidad Del Auditor Por Información Adicional En Un Proceso De Revisión De Información Financiera Intermedia**

Como parte de la responsabilidad del auditor en un proceso de revisión de información financiera intermedia, este tiene la obligación de leer la otra información que acompaña la información financiera intermedia para considerar si tal información es inconsistente de manera importante con la información financiera intermedia.

Si el auditor identifica una inconsistencia importante, este se encuentra en posición debido a sus hallazgos de determinar si la información financiera intermedia o la otra información que la acompaña, necesita ser corregida.

Si se requiere efectuar una corrección en la información financiera intermedia y la administración rehúsa a hacer la corrección, el auditor considerará la implicación para el informe de revisión. Si una corrección es necesaria en la otra información que acompaña a la información financiera intermedia y la administración rehúsa hacer la corrección, el auditor considerará incluir en el informe de revisión un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia importante o el auditor puede considerar tomar otras acciones tales como no emitir el informe de revisión o retirarse del contrato.

En este caso la administración puede presentar medidas alternativas de ganancias que muestren más positivamente el desempeño financiero que la información financiera intermedia. Si a las medidas alternativas se les da una importancia excesiva, no están claramente definidas o no están claramente reconciliadas con la información financiera intermedia se prestan a confusión y tiene el potencial de propiciar una mala interpretación.

En lo que corresponde a si un asunto llama la atención al auditor y este lo haga creer que la otra información parece incluir una declaración equivocada importante de hecho, el auditor deberá discutir el asunto con la administración de la entidad.

Este al leer la otra información con el propósito de identificar inconsistencias importantes, encuentra que una declaración equivocada importante aparente puede llamar la atención al auditor bien sea porque la información no está relacionada con asuntos que aparecen en la información

financiera intermedia, que está declarada o presentada incorrectamente se procede a discutir el asunto con la administración de la entidad, para ello el auditor debe considerar la validez de la otra información y las respuestas de la administración en las indagaciones efectuadas por el auditor.

Ahora bien si existen diferencias válidas de juicio u opinión se debe requerirle a la administración la posibilidad de hacer consultas con un tercero calificado para resolver la declaración equivocada aparente.

Así como también cuando un cambio es necesario para corregir una declaración equivocada importante y la administración rehúsa a hacer el cambio, el auditor debe considerar tomar acciones adicionales de manera apropiada tales como notificar a los encargados del gobierno la obtención de asesoría legal.

### **Informando la naturaleza, extensión y resultados de la revisión de la información financiera intermedia**

El auditor debe proveer un informe escrito que contenga lo siguiente:

- (a) Un título apropiado.
- (b) Un destinatario, requerido de acuerdo con las circunstancias del contrato.
- (c) Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo la identificación de los títulos de cada uno de los estados que contengan la información financiera intermedia ya sean completos o condensados y la fecha del período cubierto por la información financiera intermedia.
- (d) Si la información financiera intermedia comprende un juego completo de estados financieros de propósito general preparado de acuerdo con un marco conceptual de información financiera diseñado para alcanzar una



presentación razonable, una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad por la preparación y presentación razonable de la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.

- (e) En otras circunstancias una declaración que la administración es responsable por la preparación y presentación de la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.
- (f) Una declaración que el auditor es responsable por expresar una conclusión de la información financiera intermedia basado en su revisión.
- (g) Una declaración que la revisión de la información financiera intermedia fue conducida de acuerdo con la Norma Internacional de Revisión de Contratos 2410, "Revisión de Información Financiera Intermedia desarrollada por el Auditor Independiente de la Entidad" y una declaración de que tal revisión consiste principalmente en indagaciones a personas responsables de asuntos financieros y de contabilidad y de la aplicación de otros procedimientos analíticos de revisión.
- (h) Una declaración que una revisión es sustancialmente menor en el alcance que una auditoría conducida de acuerdo con las normas internacionales de auditoría y por lo tanto no provee aseguramiento que el auditor estaría al corriente de todos los asuntos importantes que podrían ser identificados en una auditoría y por lo tanto no expresa una opinión de auditoría.
- (i) Si la información financiera intermedia consiste de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco conceptual de información financiera diseñado para alcanzar una

presentación razonable, una conclusión sobre si algo ha llamado la atención del auditor que lo lleve a creer que la información financiera intermedia no da una versión verdadera y razonable o no presente razonablemente en todos los asuntos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país del marco conceptual de información financiera cuando el marco conceptual usado no es el de las normas internacionales de información financiera); ó

- (j) En otras circunstancias una conclusión de si algo ha llamado la atención del auditor que lo lleve a creer que la información financiera intermedia no está preparada en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable. (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país del marco conceptual de información financiera cuando el marco conceptual usado no es el de las normas internacionales de información financiera). (k La fecha del informe.
- (k) El lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce. (m)La firma del auditor.

#### **4.2.8 La Comunicación**

La comunicación es indispensable durante el proceso de revisión por parte del auditor y la administración, ya que es el único mecanismo del cual dispone el auditor para informar y hacerle saber a la administración como se desarrollan los hechos durante el proceso de revisión, en este sentido se tiene que cuando un auditor producto de sus investigaciones se entera de que existen asuntos que le hagan creer que una modificación importante debe ser realizada para que la información financiera intermedia este de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable, este

debe informar o comunicar esta situación de manera inmediata al nivel apropiado de la administración.

Así mismo cuando, a juicio del auditor, este no reciba la debida respuesta por parte de la administración en el lapso de tiempo establecido para ello y considerado como razonable, el auditor procede a comunicar esta situación a los encargados del gobierno dejando claro que no recibió respuesta alguna por parte de la administración.

Esta comunicación se efectúa de manera escrita o verbal lo más pronto posible. La decisión del auditor sobre si la comunicación oral o escrita es afectada por factores tales como la naturaleza, sensibilidad e importancia del asunto, ha de ser comunicado y la oportunidad de tales comunicaciones. Si la información es comunicada de forma oral el auditor debe documentar esa comunicación con un soporte o prueba que lo demuestre.

Otro escenario que se puede presentar en relación a la comunicación es aquel donde a juicio del auditor los encargados del gobierno no responden de manera apropiada dentro de un período razonable, el auditor debe considerar:

- Si modifica el informe
- La posibilidad de renunciar al contrato
- La posibilidad de renunciar al nombramiento de auditar los estados financieros anuales.

Cuando, como resultado de realizar la revisión de la información financiera intermedia, el auditor se entera de fraude o de no cumplimiento de leyes y regulaciones por la entidad, debe comunicar el asunto al nivel

apropiado de la administración. Para ello se debe determinar cual nivel de la administración es el apropiado y si está afectado por la probabilidad de involucramiento del miembro de la administración. El auditor también debe considerar la necesidad de informar esos asuntos a los encargados del gobierno.

El auditor debe comunicar asuntos de interés que surjan de la revisión de la información financiera intermedia a las personas encargadas del gobierno. Como resultado de realizar la revisión de la información financiera intermedia, el auditor se entera de asuntos que según su opinión estos son importantes y relevantes a los encargados del gobierno para la inspección de la información financiera y del proceso de revelación los deberá comunicar lo más pronto posible a los encargados del gobierno

En cuanto a la comunicación sobre la naturaleza, extensión y resultados de la revisión de la información financiera intermediase tiene que el auditor debe proveer un informe escrito que contenga lo siguiente:

- Un título apropiado.
- Un destinatario, requerido de acuerdo con las circunstancias del contrato.
- Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo la identificación de los títulos de cada uno de los estados que contengan la información financiera intermedia ya sean completos o condensados y la fecha del período cubierto por la información financiera intermedia.
- Si la información financiera intermedia comprende un juego completo de estados financieros de propósito general preparado de acuerdo con

un marco conceptual de información financiera diseñado para alcanzar una presentación razonable, una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad por la preparación y presentación razonable de la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.

- En otras circunstancias una declaración que la administración es responsable por la preparación y presentación de la información financiera intermedia de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable.
- Una declaración que el auditor es responsable por expresar una conclusión de la información financiera intermedia basado en su revisión.
- Una declaración que la revisión de la información financiera intermedia fue conducida de acuerdo con la Norma Internacional de Revisión de Contratos 2410, “Revisión de Información Financiera Intermedia desarrollada por el Auditor Independiente de la Entidad” y una declaración de que tal revisión consiste principalmente en indagaciones a personas responsables de asuntos financieros y de contabilidad y de la aplicación de otros procedimientos analíticos de revisión.
- Una declaración que una revisión es sustancialmente menor en el alcance que una auditoría conducida de acuerdo con las normas internacionales de auditoría y por lo tanto no provee aseguramiento que el auditor estaría al corriente de todos los asuntos importantes que podrían ser identificados en una auditoría y por lo tanto no expresa una opinión de auditoría.

- Si la información financiera intermedia consiste de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco conceptual de información financiera diseñado para alcanzar una presentación razonable, una conclusión sobre si algo ha llamado la atención del auditor que lo lleve a creer que la información financiera intermedia no da una versión verdadera y razonable o no presente razonablemente en todos los asuntos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país del marco conceptual de información financiera cuando el marco conceptual usado no es el de las normas internacionales de información financiera); ó
- En otras circunstancias una conclusión de si algo ha llamado la atención del auditor que lo lleve a creer que la información financiera intermedia no está preparada en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco conceptual de información financiera aplicable. (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país del marco conceptual de información financiera cuando el marco conceptual usado no es el de las normas internacionales de información financiera).
- La fecha del informe.
- El lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce.
- La firma del auditor.

#### **4.2.9 Desviaciones Del Marco Conceptual De Información Financiera Aplicable**

Cuando existan desviación en el marco conceptual de información financiera aplicables y se esté efectuando un proceso de revisión de

información financiera intermedia el auditor debe expresar una opinión con salvedad o adversa, dado que producto de sus investigaciones existen elementos suficientes con respecto a un asunto que le haga creer que un ajuste importante debe ser efectuado a la información financiera intermedia para que esté preparado en todos los aspectos importantes de acuerdo a lo establecido en el marco conceptual información financiera aplicable.

Si asuntos que han llamado la atención del auditor lo hacen creer que la información financiera intermedia está o puede estar afectada de manera importante por una desviación del marco conceptual de información financiera aplicable y la administración no corrige la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión.

La modificación debe describir de forma amplia la naturaleza de la desviación y si es necesario, establece los efectos en la información financiera intermedia. Si la información que el auditor cree se necesita para una revelación adecuada no está incluida en la información financiera intermedia, el auditor debe modificar el informe de revisión y, si es práctico, incluir la información necesaria en el informe de revisión. La modificación al informe de revisión es lograda comúnmente añadiendo un tercer párrafo explicativo al informe de revisión y dando una opinión con salvedad. Informes de revisión ilustrativos con opiniones con salvedad se muestran en el apéndice 5 de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión.

Así mismo cuando el efecto de la desviación sea tan importante en relación con la información financiera intermedia que el auditor concluya que una opinión con salvedad no es adecuada para revelar la manifestación errónea o la naturaleza incompleta de la información financiera intermedia, este deberá expresar una opinión adversa.

#### **4.2.10 Limitaciones En El Alcance**

Las limitaciones son obstáculos que por una u otra razón impiden el curso normal de la revisión de la información financiera por parte del auditor, además que comúnmente impide al auditor la terminación de la revisión.

Las limitaciones encontradas en el alcance se encuentran agrupadas en dos secciones como lo son; las limitaciones en el alcance impuestas por la administración y otras limitaciones. Además se tiene que cuando el auditor no pueda concluir la revisión debido a que una limitación en el alcance se lo impide este debe comunicar por escrito al nivel apropiado de la administración y a los encargados del gobierno la razón por la cual la revisión no pudo ser terminada y considerar si es apropiado emitir un informe.

En cuanto a las limitaciones impuestas por la administración se tiene que el auditor no debe aceptar un contrato de revisión de información intermedia si su conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato indican que no podrá completar la revisión debido a una limitación en el alcance de la revisión impuesta por la administración de la entidad, así como también cuando después de aceptar el contrato la administración impone una limitación en el alcance de la revisión, el auditor solicitará la remoción de esa limitación.

Si la administración se rehúsa a hacerlo el auditor no estará en condiciones de completar la revisión y expresar una opinión. En tales casos, el auditor debe comunicar por escrito al nivel apropiado de la administración y a los encargados del gobierno la razón por la cual la revisión no puede ser completada.

El auditor también debe considerar las responsabilidades legales y regulatorias incluyendo si existe un requerimiento al auditor de emitir un



informe. Si este requerimiento existe, el auditor negará la opinión y proporcionará en el informe de revisión la razón por la cual la revisión no pudo ser terminada. Sin embargo, si un asunto llama la atención del auditor que le haga pensar que es necesario un ajuste importante a la información financiera intermedia para que éste esté preparado en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco conceptual de información financiera importante, el auditor también comunicará ese asunto en el informe.

En cuanto a otras limitaciones se tiene que estas puede presentarse debido a circunstancias diferentes a una limitación en el alcance impuesta por la administración. En esas circunstancias, el auditor es normalmente incapaz de terminar la revisión y expresar una conclusión. Cuando el alcance del trabajo del auditor está claramente circunscrito a uno o más asuntos específicos que, siendo importantes, no están dentro del juicio del auditor respecto a la información financiera intermedia. En tales circunstancias, el auditor debe modificar el informe de revisión mediante la indicación que excepto por el asunto que se describe más ampliamente en un párrafo del informe de revisión, la revisión fue conducida de acuerdo con esta norma internacional de contratos de revisión y por la opinión con salvedad.

#### **4.2.11 Negocio En Marco E Incertidumbre**

En ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis sobre el asunto puede añadirse a un informe de revisión sin afectar la opinión del auditor, para resaltar un asunto que está incluido en una nota a la información financiera intermedia que discute más ampliamente el asunto. El párrafo debe ser incluido preferiblemente después del párrafo de la conclusión y comúnmente se refiere al hecho de que la conclusión no tiene salvedad sobre este aspecto.

Si se hace una revelación adecuada en la información financiera intermedia, el auditor debe adicionar un párrafo énfasis del asunto en el informe de revisión para resaltar una incertidumbre importante relacionada con un evento o condición que puede causar una duda importante sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

El auditor puede haber modificado un informe previo de auditoría o de revisión mediante la adición de un párrafo de énfasis del asunto para resaltar una incertidumbre importante relacionada con un evento o condición que puede causar una duda importante sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Si la incertidumbre importante aún existe y una adecuada revelación se hace en la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión de la información financiera intermedia añadiendo un párrafo para resaltar la continuidad de la incertidumbre importante.

Si, como resultado de indagaciones o de otros procedimientos de revisión, una incertidumbre importante relacionada con un evento o condición llama la atención del auditor que puede causarle una duda importante sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y una revelación adecuada es hecha en la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión añadiendo un párrafo de énfasis del asunto.

Si una incertidumbre importante que causa una duda significativa sobre la habilidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y no es adecuadamente revelada en la información financiera intermedia, el auditor debe expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa según sea lo apropiado. El informe debe incluir una referencia específica del hecho que existe tal incertidumbre importante. El auditor debe considerar la

modificación del informe de revisión mediante la adición de un párrafo para resaltar una incertidumbre significativa (diferente de un problema de negocio en marcha) que llamó la atención del auditor y cuya resolución depende de eventos futuros y que puede afectar la información financiera intermedia.

#### **4.2.12 Documentación**

El auditor debe preparar documentación de la revisión que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para la conclusión del auditor y debe proporcionar evidencia que la revisión fue realizada de acuerdo con esta Norma Internacional de Contratos de Revisión y los requerimientos legales y regulatorios aplicables. La documentación permite a un auditor con experiencia que no tiene relación previa con el contrato entender la naturaleza, oportunidad y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos aplicados, de la información obtenida y de cualquier asunto importante considerado durante la realización de la revisión incluyendo la disposición de tales asuntos

#### **4.2.13 Fecha Efectiva**

Esta Norma Internacional de Contratos de Revisión es efectiva para revisiones de información financiera intermedia para períodos que empiezan en o después de diciembre 15 de 2006. Su adopción anticipada es permitida.

### **4.3 Comparación Entre La Secp 2 Normas Sobre Revisión Limitada De Estados Financieros**

Para la comprensión más exacta de la aplicación de normas internacionales de revisión de contratos en Venezuela como es el caso de la ISRE 2400 y 2410 lo más oportuno es efectuar una comparación con normas locales o nacionales que guarden relación en la materia regulada por las antes mencionadas, en este sentido se tiene la SECP – 2 norma que regula y controla la revisión limitada de los estados financieros y que conociendo el contenido de las ISRE 2400 y 2410 guardan marcada relación, debido a que ambas normas buscan regular de forma amplia lo relacionado a los contratos de revisión de los estados financieros (2400) y la revisión de información financiera intermedia por parte del auditor independiente de la entidad (2410)

Luego de un análisis detallado y comparación de estas normas se evidencia que existen elementos suficientes que permite afirmar que guardan relación entre sí, incluso se observa una ventaja significativa de la SECP – 2 y la aplicación en el país de las ISRE 2400 y 2410 ya que el escenario es propicio para la adopción e implementación de dichas normas internacionales conjuntamente con la norma local.

En este sentido se tiene que tanto las ISRE 2400 y 2410, así como la SECP – 2 establecen en primer orden y concuerdan en ello que lo que el auditor realiza a los estados financieros es una revisión siendo esta distinta de la auditoria como tal, además que estas incluyen el alcance de la responsabilidad tanto del auditor como de la administración y cuál es la información que esta ultima debe revelar para colaborar con el trabajo de revisión.

Tanto en la norma 2400 como la SECP – 2 se establece que para iniciar un proceso de revisión de los estados financieros se debe celebrar un contrato de servicio en el cual se especificara el alcance y responsabilidad de las partes involucradas, entendiendo por un lado el auditor y por otro el cliente y la administración de la entidad.

El objetivo principal de la ISRE 2400 y la SECP – 2 giran en torno a determinar cuál es la responsabilidad y hasta donde llega el alcance de la revisión de estados financieros previo acuerdo a través de un contrato de servicio. En este sentido se tiene que el código de ética profesional del Contador Público Venezolano, actualizado en 1996, dispone lo siguiente: Artículo 11: “El contador Público no deberá firmar informes de auditoría que no hayan sido redactados por el o bajo su dirección. Tampoco deberá estampar su firma autógrafa y el número de colegiación en el cuerpo de los estados financieros que prepare, revise limitadamente o dictamine”. “En todo caso deberá expresar en un informe escrito la naturaleza del trabajo realizado, su alcance y grado de responsabilidad que asume.

En ambas normas se establecen de igual forma que los principios que rigen el contrato de revisión, en concordancia con el código de ética para contadores profesionales serán: a) Integridad b) Objetividad c) Competencia profesional y debido cuidado d) Confidencialidad e) Conducta profesional f) Calidad técnica.

Destacando en la SECP – 2 en relación a la integridad que es un requisito para la realización de trabajos de revisión limitada, sin embargo, el C.P.I podrá utilizar las cédulas u otro tipo de información preparada por los auditores internos, (DNA – 5) así como cualquier otra documentación también preparada, por otras personas que le permitan obtener el resultado.

El C.P.I deberá conducir un trabajo de revisión limitada de acuerdo con esta Norma de Servicios Especiales y con los términos de trabajo.

En cuanto al alcance de la revisión de estados financieros se presenta en la ISRE 2400 y la SECP – 2 que ambas contemplan una similitud, dado que establecen que es la ejecución de procedimientos, averiguaciones y análisis de substanciación que proporcionen al C.P.I. una base razonable para expresar una opinión limitada de que no habría que hacer modificaciones importantes a los estados financieros para que estén de acuerdo con los requerimientos de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión, los órganos profesionales relevantes, la legislación, reglamentos y, donde sea apropiado, los términos del contrato de revisión y los requisitos para informes.

En cuanto a la planificación del procedimiento ejecutado en la revisión de estados financieros ambas normas concuerdan en que se debe desarrollar de manera que constituya un contrato efectivo. Así como también previamente el auditor debe conocer con precisión información referente a la empresa o entidad, como su actividad, principios contables que utiliza, como están conformados sus estados financieros, igualmente cuáles son sus sistemas contables, características de operación y la naturaleza de sus activos, pasivos, ingresos y gastos. El auditor requiere esta comprensión para poder hacer investigaciones relevantes y diseñar procedimientos apropiados, así como evaluar las respuestas y otra información obtenida.

En cuanto a la recaudación y obtención de evidencia ambas normas indican que este proceso debe ser realizado con la mayor precisión y objetividad posible además, el auditor deberá aplicar su juicio para determinar la naturaleza específica, oportunidad y grado de los procedimientos de revisión. El C.P.I ejecutará procedimientos de

averiguaciones y análisis que le proporcionen una base razonable para expresar una opinión limitada de que los estados financieros están de acuerdo con la normativa establecida.

El C.P.I debe indagar sobre los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros que pudiera requerir un ajuste o revelación, en estos el C.P.I no tiene ninguna responsabilidad de aplicar algún procedimiento para identificar hechos ocurridos después de la fecha de su informe. El C.P.I debe documentar en sus papeles de trabajo la labor realizada y los resultados de los procedimientos de revisión empleados, en particular, la manera en que se resolvieron los problemas surgidos.

Los resultados de los procedimientos del C.P.I que pudieran originar una duda sobre la integridad o exactitud de los estado financieros. Cuando esto ocurra, el C.P.I debe aplicar procedimientos adicionales que estime necesarios, que le permitan expresar una certeza negativa o llegar a la conclusión de que se requiere una salvedad.

En cuanto a la fase final del proceso de revisión de los estados financieros se encuentra la emisión de conclusiones o presentación del informe por parte del auditor, en ambas normas se establece que el informe debe contener información relevante sobre la revisión efectuada donde se indique de manera puntual los principales hallazgos encontrados. La cual permite llegar a la conclusión de que si los estados financieros cumplen con los requisitos y las normas, así como el marco conceptual para su elaboración o no.

Además de que durante el proceso de revisión de los estados financieros por parte del auditor este puede evaluar si alguna información indica que los estados financieros están o no presentados razonablemente,

respecto de todo lo importante de acuerdo con el marco conceptual de información financiera identificado.

Además de que el informe sobre una revisión de estados financieros describirá el alcance del trabajo para hacer posible al lector comprender la naturaleza del trabajo realizado y dejar claro que no se desempeñó una auditoría y, por lo tanto, que no se expresa una opinión de auditoría.

El informe de revisión debería: a) Declarar que no ha surgido a la atención del auditor basado en la revisión nada que le haga creer que los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable (o no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco conceptual para información financiera identificado (aseguramiento negativo)

b) Si los asuntos que han llamado la atención del auditor, describen los asuntos que impiden dar a los estados financieros un punto de vista verdadero y razonable (ó presentan razonablemente respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco conceptual de información financiera identificado, incluyendo, a menos que no sea práctico una cuantificación de o los posibles efectos sobre los estados financieros.



## ANEXOS

### **Ejemplo de una carta convenio para una revisión de información financiera intermedia**

La siguiente carta se usa como una guía en conjunto con las consideraciones delineadas en el párrafo 10 de esta Norma Internacional de Contratos de Revisión y necesitará adaptarse a circunstancias y requerimientos individuales.

Al consejo de Dirección (o al funcionario apropiado)

Estamos suministrando esta carta para confirmar nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro contrato de revisión del balance intermedio de la entidad a junio 30 20x1 y de los correspondientes estados de: ingresos, cambios en el patrimonio y flujos de efectivo por el semestre terminado en esa fecha.

Nuestra revisión se conducirá de acuerdo con la Norma Internacional de Contratos de Revisión 2410 “Revisión de Información Financiera Intermedia Realizada por el Auditor Independiente de la Entidad” emitida por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento con el objetivo de suministrarlos una base para informar si algo ha llamado nuestra atención que nos haga pensar que la información financiera intermedia no está preparada, con relación a todo lo importante, de acuerdo con (Indicar el marco conceptual de información financiera aplicable incluyendo una referencia de la jurisdicción o país de origen del marco conceptual de información financiera cuando el marco conceptual usado no es el de las normas internacionales de información financiera).

La revisión de la información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente con personas responsables de los asuntos financieros y contables y de aplicar los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión y normalmente no requiere corroboración de la información obtenida. Una revisión de información financiera intermedia es substancialmente menor en el alcance que una auditoría conducida de acuerdo con normas internacionales de auditoría cuyo objetivo es la expresión de una opinión sobre los estados financieros y, por lo tanto, no expresaremos una opinión de auditoría.

Esperamos informar sobre la información financiera como sigue:

(Incluir el texto de una muestra de informe).

La responsabilidad por la información financiera intermedia, incluyendo revelaciones adecuadas es de la administración de la entidad. Esto incluye diseño, implementación y mantenimiento de los controles internos concernientes a la preparación y presentación de la información financiera intermedia para que esté libre de equivocaciones importantes, debido a fraude o a error; la selección y aplicación de políticas contables apropiadas; y hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Como parte de nuestra revisión, requeriremos representaciones escritas de la administración relacionadas con las aseveraciones hechas en relación con la revisión. También requerimos que cuando cualquier documento que contenga la información financiera intermedia indique que la información financiera intermedia ha sido revisada, nuestro informe también sea incluido en el documento.

Una revisión de información financiera intermedia no provee aseguramiento que encontremos todos los asuntos importantes que se

puedan identificar en una auditoría. Por lo tanto, nuestro contrato que revele si un fraude o error o acto ilegal existe. Sin embargo, informaremos cualquier asunto importante que llamen nuestra atención.

Esperamos toda la cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentos y otra información que se requiera en relación con nuestra revisión.

(Inserte información adicional relacionada con los honorarios y facturación)

Esta carta será efectiva para años futuros a menos que se termine, modifique, o reemplace el contrato (cuando fuera aplicable).

Favor firmar y remitirnos la copia anexa de esta carta como indicación de que existe un acuerdo con el entendimiento de los términos del contrato para la revisión de los estados financieros.

Acuse de recibo a nombre de Compañía ABC por Firmar: Nombre y Cargo Fecha:

### **Procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando realiza una revisión de información financiera intermedia**

Procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando lleva a cabo una revisión de información financiera intermedia incluye lo siguiente:

- La comparación de la información financiera intermedia con la del período intermedio inmediatamente anterior; con la información financiera intermedia del período intermedio correspondiente al año financiero precedente; con la información financiera intermedia proyectada por la administración para el período en curso y con los más recientes estados financieros anuales auditados.
- La comparación de la información financiera intermedia en curso con resultados anticipados, tales como presupuestos o predicciones futuras, por ejemplo, comparando saldos de impuestos y la relación entre la provisión para impuestos sobre la renta con los ingresos antes de impuestos en la información financiera intermedia en curso con la correspondiente información en (a) presupuestos, utilizando las tasas proyectadas, y (b) información financiera para períodos anteriores.
- La comparación de la información financiera intermedia en curso con información no financiera relevante.
- La comparación de los montos registrados o las razones financieras desarrolladas de los montos registrados con las proyecciones desarrolladas por el auditor. El auditor desarrollará tales proyecciones identificando y aplicando las relaciones que se espera razonablemente existan basados en el entendimiento de la entidad y de la industria en la cual la entidad opera.

- La comparación de las razones financieras e indicadores para el actual período intermedio con entidades en la misma industria.
- La comparación de las relaciones entre elementos de la información financiera intermedia en curso con las relaciones correspondientes en la información financiera intermedia de períodos anteriores, por ejemplo, gastos por grupo como un porcentaje de las ventas, activos por grupo como un porcentaje de los activos totales y el porcentaje del cambio en las ventas con el porcentaje de cambio en cuentas por cobrar.
- La comparación de la información dispersa. Los siguientes son ejemplos de cómo la información puede estar dispersa.

Por período, por ejemplo, ingresos o gastos dispersos en cantidades semestrales, mensuales o semanales.

Por líneas de productos o fuente de ingresos.

Por localización, por ejemplo por componente.

Por atributos de la transacción, por ejemplo, ingresos generados por diseñadores, arquitectos o artesanos.

Por muchos atributos de la transacción, por ejemplo, ventas por producto y por mes

## CONCLUSIÓN

La norma que regula y controla la realización de contratos de revisión de estados financieros es la ISRE 2400 conocida como Norma Internacional Sobre Contratos De Revisión 2400, en el ámbito contable la revisión de estados financieros es práctica común, especialmente cuando se establece o inicia un proceso de auditoría, sin embargo en marcadas ocasiones se centra la atención en la información a obtener dejando de un lado la responsabilidad y compromiso que tiene el auditor al momento de recolectar, analizar, evaluar y presentar dicha información, así como también cuales son las pautas que se deben seguir cuando este estudio lo efectúa un tercero o persona externa a la entidad.

Un elemento importante al momento de establecer contratos de revisión de estados financieros es que el auditor cumpla con los principios éticos de responsabilidades de los mismos previamente establecidos, situación que con regularidad no se presenta, dado que no todos los auditores le dan la importancia y consideración que merecen dichos principios y que en constantes ocasiones por restarle importancia a estos dejan de cumplirlos a cabalidad.

Los contratos de revisión de estados financieros representan un mecanismo indispensable para iniciar un procedimiento de revisión por cuanto este indica los aspectos más relevantes que se deben cumplir para estar acorde con lo establecido con los órganos profesionales, la legislación y reglamentos que regulan esta materia.

Siempre que se inicia un proceso que involucra una revisión es conveniente dejar claro cuál es la participación de las partes y hasta donde llega su compromiso y responsabilidad emitiendo así límites perfectamente

comprensibles, esto también ocurre en el ámbito contable, esta norma ISRE 2400 permite dejar establecido cuales son los términos en los cuales se efectuara la auditoria, teniendo siempre presente cual es el papel de quien solicita el servicio y hace el contrato y de quien presta el servicio y cumple el contrato, cuando no se efectúa una carta compromiso son muchos los aspectos que se dejan por fuera y sin control alguno lo que genera deficiencias y fallas en la elaboración de la revisión de los estados financieros y esto se puede fácilmente transformarse en un problema donde no se tiene claro el papel que cumple cada parte y hasta donde llega su posición frente a dicho examen.

La información financiera intermedia puede estar integrada por un juego completo de estados financieros con sus notas o de un juego resumido de estados financieros con notas seleccionadas para las circunstancias.

La revisión de los estados contables en la mayoría de los casos se realiza de acuerdo con la Norma Internacional para Trabajos de Revisión (ISRE 2410) aplicable a revisiones limitadas de estados contables. Esta norma exige planificar y ejecutar una revisión para obtener una seguridad moderada que los estados contables esté exento de errores.

Esta revisión se limita básicamente a realizar indagaciones con el personal de la Sociedad o empresa y aplicar procedimientos analíticos sobre las informaciones contenidas en los estados contables y por lo tanto, provee un grado de seguridad menor que un examen de auditoría.

De acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento, el objetivo de un contrato de revisión de información financiera intermedia gira en torno a permitirle al auditor concluir con base en los procedimientos analíticos aplicados y en las indagaciones realizadas,

donde algo ha llamado la atención del auditor que le haga creer que la información financiera intermedia no está preparada de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable, en todos los aspectos importantes.

Una revisión de información financiera intermedia proporciona una base para expresar una opinión si la información financiera está presentada razonablemente en todos los aspectos importantes de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable, dentro de los límites de una seguridad razonable.

En una revisión de información financiera intermedia, el auditor reduce a un nivel moderado el riesgo de expresar una conclusión inapropiada cuando la información financiera está declarada equivocadamente de manera importante. La revisión proporciona al auditor una base para informar si el auditor está enterado de alguna modificación importante a ser realizada a la información financiera intermedia para que esté de acuerdo con un marco conceptual de información financiera aplicable.



## BIBLIOGRAFÍA

Arter R, Dennis (1993). Auditorías de calidad

Blanco Luna, Yanel - Navas Bolívar, Reinaldo (2006) Normas Internacionales De Auditoría Y Aseguramiento En El Ejercicio De La Contaduría Pública En Venezuela. CEF ediciones

Blanco Luna, Yanel (1997). XXII Conferencia interamericana de contabilidad. Colombia

Blanco luna, Yanel. (1987) Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal. ROESGA

Estupiñan Gaitán, Rodrigo. (1986) Administración o Gestión de Riesgos E.R.M y la Auditoría Interna. Ediciones ECOE

González Malexechevarria, Ángel (1995) II Congreso Internacional De Auditoría Integrada. Argentina.

Instituto Mexicano De Contadores Públicos, (1982) Compendio De Normas, Pronunciamientos Normativos, Pronunciamientos De Auditoría Y Otros Emitidos Por La Comisión. México.

José Emilio Rodríguez Serpas (2007) La Auditoría Integral como alternativa para agregar valor a los servicios que presta el Contador Público.

José Manuel Pereda Sigüenza (2002) Manual de auditoría y cuentas anuales. Editorial Ramón Areces. Madrid.

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**

<b>TÍTULO</b>	<b>ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE REVISIÓN DE CONTRATO DE ESTADOS FINANCIEROS 2400 Y REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA, LLEVADA A CABO POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD 2410</b>
<b>SUBTÍTULO</b>	

**AUTOR (ES):**

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CULAC / E MAIL</b>
<b>Ruth Carrión</b>	<b>CVLAC: 10.285.137</b> <b>E MAIL: <i>ruthnohemicarrion@hotmail.com</i></b>
<b>Jennifer Loroima</b>	<b>CVLAC: 8.287.383</b> <b>E MAIL: <i>Jenniferloroima@hotmail.com</i></b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>

**PALÁBRAS O FRASES CLAVES:**

Revisión

Contratos

Normas

Internacionales

Información

Financiera

Auditor

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**

ÀREA	SUBÀREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	Contaduría Publica

**RESUMEN (ABSTRACT):**

Es requisito fundamental para las sociedades de contadores públicos, cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los elementos de control de calidad comprenden lo siguiente: la independencia, la asignación del personal a los trabajos de auditoría, consultas, supervisión, contratación de personal, desarrollo profesional, promoción de personal, aceptación y continuación de clientes e inspección. En el contexto contable y sobre todo a nivel de normas internacionales de revisión de contratos existe una norma que regula y controla la realización de contratos de revisión de estados financieros conocida como Norma Internacional Sobre Contratos De Revisión 2400, en este ámbito la revisión de estados financieros es práctica común, especialmente cuando se establece o se inicia un proceso de auditoría, sin embargo en marcadas ocasiones se centra la atención en la información a obtener dejando de un lado la responsabilidad y compromiso que tiene el auditor al momento de recolectar, analizar, evaluar y presentar dicha información, así como también cuales son las pautas que se deben seguir cuando este estudio lo efectúa un tercero o persona externa a la entidad. Conjuntamente con la ISRE 2400 que regula ampliamente lo relacionado con los contratos de revisión de los estados financieros se encuentra la ISRE 2410 que también regula de manera efectiva la revisión de información financiera, pero cuando esta información es intermedia entre un periodo y otro, es decir cuando los estados financieros a revisar ya han iniciado su periodo, pero aun no lo han culminado, es entonces donde se presenta la utilidad de dicha norma, ya que esta indica los parámetros que debe seguir y respetar el auditor con respecto a la información intermedia y el tratamiento y manejo que se le debe dar a las mismas. Esta norma se ha considerado como el aval para que efectivamente el auditor pueda obtener la información requerida sin presentar limitaciones en cuanto al periodo auditado.

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:****CONTRIBUIDORES:**

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
González, Iris	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL	irismargonzalez@gmail.com			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

2009	03	16
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:****ARCHIVO (S):**

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Tesis.ISRE.doc	Aplication/ms Word

**CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS:** A B C D E F G H I J K L  
M N O P Q R S T U V W X Y Z. a b c d e f g h i j k l m n o p q r s t u v w x y  
z. 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9.

**ALCANCE****ESPACIAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)**TEMPORAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)**TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:****LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

---

**NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:****PREGRADO**

---

**ÁREA DE ESTUDIO:****Departamento de Administración**

---

**INSTITUCIÓN:****Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui**

---

---

---

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:****DERECHOS**

---

De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajo de grado:

---

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad, y sólo  
podrán ser utilizados con otros fines con el consentimiento del Consejo del  
Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

---

---

---

---



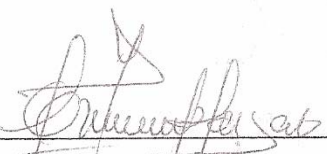
Ruth Carrion  
**AUTOR**



Jennifer Loroima  
**AUTOR**



Lcda. Iris González  
**TUTOR**



---

**Prof. Daysi Rodríguez**  
**POR LA SUBCOMISION DE CURSOS**  
**ESPECIALES DE GRADO**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS  
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRACIÓN  
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**



**PARTE II**

**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Nº 18  
INGRESOS ORDINARIOS Y LA NORMA INTERNACIONAL DE  
INFORMACIÓN FINANCIERA Nº 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE  
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

**Asesores:**

Lcdo. Manuel Ramos

Lcdo Juan Martínez

Ruth Carrión

Jennifer Loroima

**Autores:**

C.I 10.285.137

C.I 8.287.383

Barcelona, Mayo de 2009

## INTRODUCCIÓN

Según la norma internacional de contabilidad N° 18 Ingresos Ordinarios estos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad.

El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias en sí como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de la NIC 18 es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos. La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos.

El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. La NIC 18 identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

En el mismo orden de ideas se tiene que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son las normas e interpretaciones contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB,



por sus siglas en inglés) con sede en Londres. Éste es un organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial.

Cuando comenzó a operar el IASB en el año 2001, decidió que todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las interpretaciones del Comité Permanente de Interpretaciones (SIC), emitidas por su organismo predecesor, continuarían siendo aplicables a menos y hasta que fueran retiradas. Las normas que emite el IASB se designan como Normas Internacionales de Información Financiera, expresión que comprende también las NIC y las interpretaciones. La primera norma emitida por el IASB (NIIF 1) fue hecha en junio de 2003.

El principio clave de la NIIF 1 es la aplicación retroactiva de todas las NIIF vigentes a la fecha del balance general de los primeros estados financieros realizados según las NIIF. Hay diez exenciones opcionales que disminuyen la obligación de la aplicación retroactiva. Igualmente, hay cuatro excepciones obligatorias en las cuales no se permite la aplicación retroactiva

La visión general de los requerimientos de la NIIF 1 explica la selección de las políticas contables, las implicaciones de las exenciones opcionales y de las excepciones obligatorias. Se proporciona un ejemplo integral que incluye estados financieros modelo, políticas contables y divulgaciones para demostrar, en forma práctica, los requerimientos de la adopción por primera vez.

La visión general también contiene los lineamientos para realizar los informes interinos durante el primer año de adopción de las NIIF en una entidad. Las normas publicadas a partir del 31 de marzo de 2004, la “plataforma estable” de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad

(IASB por sus siglas en inglés), han sido utilizadas para preparar el modelo de los estados financieros según las NIIF. La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) puede realizar modificaciones adicionales a las normas después del 31 de marzo de 2004, que pueden ser aplicables a una entidad que prepare sus primeros estados financieros según las NIIF a partir del 31 de diciembre de 2005.

# **CAPÍTULO I**

## **EL PROBLEMA**

### **1.1 Planteamiento Del Problema**

Hoy en día y dado lo dinámico y cambiante de las negociaciones entre países se ha transformado en una actividad si se quiere regular y cotidiana, dado que cada vez son más los países latinoamericanos que establecen relaciones comerciales y financieras, todo esto producto de la globalización y el proceso de comunicación integral que se viene experimentando con el pasar de los años

Considerando que esta comunicación es cada vez mas continua se ha requerido la creación y adopción de normas que regulan y controlan los procesos y procedimientos en materia contable, para así garantizar la efectividad, armonía y seguridad en los mismo, permitiendo de esta forma que cada vez la actividad en materia contable sea más segura, precisa, exacta y armónica, cuando se hace referencia a reglas o normas para controlar y manejar los aspectos contables de empresas que mantienen relaciones constantes, se toma en cuenta precisamente la creación y adopción de normas internacionales de contabilidad y normas internacionales de información financiera.

Venezuela en su constante proceso de desarrollo y pretendiendo estar a la vanguardia en materia contable no escapa a esta realidad y es por ello que desde el año 2001 ha adoptado y aplicado las normas internacionales de contabilidad y recientemente en octubre del año 2008 paso a formar parte de las filas de los países que se rigen por las conocidas normas internacionales de información financieras con sus nuevas modificaciones y actualizaciones.

Las NIIF establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósitos generales. Pueden también establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores económicos específicos.

Las NIIF se basan en el Marco Conceptual, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósitos generales. El objetivo del Marco Conceptual es facilitar la formulación coherente y lógica de las NIIF. El Marco Conceptual también suministra una base para el uso de criterios al resolver problemas contables. En este marco de acción se encuentran presente que si las empresas quieren formar parte de un todo integral en cuanto a transacciones económicas – financieras deben asumir la responsabilidad de implementar las nuevas normas internacionales en materia contable tal es el caso de las NIC`s y las NIIF para así pasar a ser parte integrante de este nueva perspectiva en donde para su correcto funcionamiento debe existir un equilibrio o margen de equidad en cuanto al tratamiento y procesamiento de la información contable entre un país y otro.

Actualmente en Venezuela este proceso está dando sus primeros pasos y son pocas las empresas y organizaciones las cuales se han ajustado a estas nuevas exigencias, debido a que desconocen con precisión el contenido y la materia que regulan dichas normas. En el caso concreto la NIC 18 se enfoca básicamente al estudio de los ingresos por actividades ordinarias, es decir todas aquella efectuadas con regularidad y constancia dentro de las empresas y de las cuales se debe rendir cuenta en un momento determinado del periodo contable, así mismo se encuentra la NIIF 1 la cual tiene como principal objetivo Adopción por Primera Vez de las

Normas Internacionales de Información Financiera en donde el objetivo de esta NIIF es asegurar que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que: (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten; (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios. Para que esta comunicación sea exitosa entre empresas de diferentes países contablemente deben expresarse en el mismo idioma, es precisamente allí donde se encuentra la esencia de la adopción de estas nuevas normas internacionales en materia contable, de no ser así las relaciones no existirían y Venezuela quedaría sumida en el atraso y la desincorporación del nuevo mundo globalizado, con la intención de avance y crecimiento.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela FCCPV, explicó mediante comunicado reciente, que la decisión del cambio fue tomada con el mayor consenso de los usuarios de la información financiera, universidades, entes del estado venezolano, organismos institucionales representantes de los usuarios, contadores públicos y públicos en general.

El plan de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría, fue aprobado en el Directorio Nacional Ampliado celebrado en la ciudad de Caracas durante el mes de junio de 2004, y posteriormente sometido al proceso de auscultación, publicándose en Web Site [www.fccpv.org](http://www.fccpv.org), en el plazo que estipulan las normas de la FCCPV. No se recibieron observaciones sobre el plan de adopción.

Esta situación no es nueva. Hoy en día, todas las compañías que realizan transacciones internacionales, bien sea de inversión, de acceso a los mercados bursátiles o simples alianzas estratégicas, han tenido que hacer el ejercicio de convertir los estados financieros locales a las reglas de contabilidad internacional.

El no tener sistemas de información con enfoque global, excluye de los negocios a los países que tengan legislaciones contables diferentes. Es la misma razón por la cual Estados Unidos avanza de manera muy acelerada para la aplicación en corto plazo de NIIF. Su mercado bursátil estrella, el de Nueva York, tiene un desplazamiento de movilidad de capitales de pequeños y medianos inversionistas hacia las bolsas de Europa, principalmente la de Londres, precisamente por las exigencias del NYSE de normas contables norteamericanas en lugar de las NIIF.

Para la mejor comprensión de la problemática durante el desarrollo del trabajo se le dará respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las generalidades que establecen la NIC 18 y la NIIF 1 en Venezuela como parte de las nuevas normas internacionales que regulan y controlan la materia contable?

¿Cuál es la importancia de la adopción de la NIC 18 relacionada con el manejo y control de los Ingresos Ordinarios?

¿Cuáles son las características y cuál es el ámbito de aplicación de la NIIF 1 en función de la Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera?

¿Cuáles son los aspectos positivos y las ventajas de la aceptación e implementación de estas normas en el ámbito contable venezolano?

## **1.2 Objetivos De La Investigación**

### **1.2.1 Objetivo General**

Realizar un Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 18 Ingresos Ordinarios y la Norma Internacional De Información Financiera N° 1 Adopción Por Primera vez de las Normas Internacionales De Información Financiera

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

- a. Establecer las generalidades que establecen la NIC 18 y la NIIF 1 en Venezuela como parte de las nuevas normas internacionales que regulan y controlan la materia contable
- b. Indicar la importancia de la adopción de la NIC 18 relacionada con el manejo y control de los Ingresos Ordinarios
- c. Establecer las características y el ámbito de aplicación de la NIIF 1 en función de la Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera
- d. Determinar los aspectos positivos y las ventajas de la aceptación e implementación de estas normas en el ámbito contable venezolano.

### **1.3 Justificación E Importancia**

Muchas entidades, en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos. Aunque tales estados financieros pueden parecer similares entre un país y otro, existen en ellos diferencias causadas probablemente por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales; así como porque en los diferentes países se tienen en mente las necesidades de distintos usuarios de los estados financieros al establecer la normativa contable nacional.

Tales circunstancias diferentes han llevado al uso de una amplia variedad de definiciones para los elementos de los estados financieros, esto es, para activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. Esas mismas circunstancias han dado también como resultado el uso de diferentes criterios para el reconocimiento de partidas en los estados financieros, así como en unas preferencias sobre las diferentes bases de medida. Asimismo, tanto el alcance de los estados financieros como las informaciones reveladas en ellos, han quedado también afectadas por esa conjunción de circunstancias. Es precisamente allí donde radica la necesidad e importancia de la adopción de normas generales que controlen efectivamente las relaciones establecidas por los distintos países de Latinoamérica.

La realización de la presente investigación permite presentar de manera muy acertada cual es la importancia que tiene la adopción de normas internacionales de contabilidad en Venezuela y su respectivo campo de acción, estableciendo así los lineamientos a seguir para efectuar negociaciones exitosas y el mejor y mayor entendimiento en el ámbito contable entre un país y otro debido a que manejan las mismas normas y elementos que conforman sus estados financieros e información contable que en un momento dado sea necesario intercambiar



Así como también la realización de dicha investigación representa una fuente confiable de información la cual puede ser consultada en cualquier momento por aquellos que se interesen en el tema y dejando de esta forma un precedente de una investigación realizada, la cual podrá perfectamente ser utilizada como antecedente de investigación en trabajos futuros.

En lo que concierne a nosotros nos ayuda a ampliar los conocimientos en el ámbito contable y de esta manera poder brindar una mayor colaboración a cualquier persona que se vea afectado por la aceptación y adopción de las normas internacionales de contabilidad. Finalmente la elaboración del mismo permite cumplir con un requisito de la Universidad de Oriente para poder alcanzar el título de Licenciado en Contaduría Pública

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1 Normas Internacionales De Contabilidad**

##### **Qué son de las Normas Internacionales De Contabilidad**

Son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.

##### **Como Es El Proceso De Elaboración De Las Normas Internacionales De Contabilidad**

Los Representantes en el Consejo y las organizaciones profesionales Miembros, los componentes del Grupo Consultivo y otras organizaciones e individuos, así como el personal del IASC, son invitados a remitir sugerencias sobre asuntos que puedan ser tratados en las Normas Internacionales de Contabilidad. El procedimiento seguido asegura que las Normas Internacionales de Contabilidad son regulaciones de alta calidad, que exigen seguir prácticas contables apropiadas para cada circunstancia económica en particular.

Este procedimiento también garantiza, mediante las consultas realizadas al Grupo Consultivo, a las Organizaciones Miembros del IASC, a los organismos reguladores contables y a otros grupos e individuos interesados, que las Normas Internacionales de Contabilidad son aceptables

para los usuarios y elaboradores de los estados financieros. El proceso de elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad es como sigue:

**Primer paso:** el Consejo establece un Comité Especial, presidido por un Representante en el Consejo, que usualmente incluye otros representantes de las organizaciones profesionales contables de, al menos, otros tres países. Estos Comités Especiales pueden también incluir a representantes de otras organizaciones, de las representadas en el Consejo o en el Grupo Consultivo, o bien que sean expertos en el tema a tratar.

**Segundo paso:** el Comité Especial identifica y revisa todos los problemas contables asociados al tema elegido, y considera la aplicación del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, elaborado por el IASC, a la resolución de tales problemas. El Comité Especial estudia, asimismo, las normativas y prácticas contables, ya sean nacionales o regionales, existentes en ese momento, considerando los diferentes tratamientos contables que pueden ser apropiados, según las variadas circunstancias. Una vez que ha considerado los problemas implicados en el tema, el Comité Especial puede enviar un Resumen del Punto al Consejo del IASC.

**Tercer paso:** tras haber recibido los comentarios del Consejo sobre el Resumen del Punto, si los hubiere, el Comité Especial normalmente prepara y publica un Borrador de Declaración de Principios u otro documento de discusión. El propósito de tal Borrador es el establecimiento de los principios contables que formarán las bases de la preparación del Proyecto de Norma, si bien también se describen el mismo las soluciones alternativas consideradas, así como las razones por las que se recomienda su aceptación o rechazo. Se invita a las partes interesadas a realizar comentarios, a lo largo del periodo de exposición pública, que suele ser de alrededor de tres meses.

En los casos de revisión de una Norma Internacional de Contabilidad existente, el Consejo puede dar instrucciones al Comité Especial para que prepare directamente un Proyecto de Norma, sin publicar previamente un Borrador de Declaración de Principios.

**Cuarto paso:** el Comité Especial revisan los comentarios recibidos sobre el Borrador de Declaración de Principios y por lo general acuerda una versión final de la Declaración de Principios, que se remite al Consejo para su aprobación y uso como base para la preparación de un Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad. Esta versión final de la Declaración de Principios está disponible para el público que la solicite, pero no es objeto de una publicación formal.

**Quinto paso:** el Comité Especial prepara un borrador de Proyecto de Norma, para su aprobación por parte del Consejo. Tras su revisión, y contando con la aprobación de al menos las dos terceras partes del Consejo, el Proyecto de Norma es objeto de publicación. Se invita a realizar comentarios a todas las partes interesadas, durante el periodo de exposición pública, que dura como mínimo un mes, y normalmente se extiende entre uno y tres meses.

**Sexto paso:** por último, el Comité Especial revisa los comentarios y prepara un borrador de Norma Internacional de Contabilidad para que sea revisado por el Consejo. Tras la revisión pertinente, y contando con la aprobación de al menos los tres cuartos del Consejo, se procede a publicar la Norma definitiva.

A lo largo de todo este proceso, el Consejo puede decidir que las dificultades de la materia que se está considerando hacen necesaria una consulta adicional, o que pueden resolverse mejor emitiendo, para recibir comentarios, un Documento de Discusión o un Documento de Problemas. Puede ser

también necesario emitir más de un Proyecto de Norma, antes de aprobar una Norma Internacional de Contabilidad. De forma excepcional, el Consejo puede, en el caso de problemas relativamente menores, no establecer ni operar mediante el nombramiento de un Comité Especial, pero siempre publica un Proyecto de Norma antes de aprobar una Norma definitiva

## **2.2 Cuál Es El Campo De Aplicación De Las NIC En Venezuela**

Dentro del Plan Estratégico para adoptar las NICs, la CNV creó un Comité de expertos contables integrado por profesionales de la CNV, Banco Central de Venezuela (BCV), Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), Federación de Colegios de Contadores Públicos y algunos entes emisores. "...El prestigio profesional debe basarse en la contribución real y efectiva que los grupos profesionales puedan brindar al bienestar colectivo, evitando modelos orientados hacia la búsqueda del poder y el privilegio..."

Con este pensamiento del Prof. Augusto De Venanzi, comenzó su presentación sobre la "Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) en los mercados de capital", María Elina Casañas, Profesora de la Escuela de Administración y Contaduría en la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad Central de Venezuela (UCV), La IOSCO, organización que agrupa todos los organismos que controlan el mercado de valores a nivel mundial, requiere que todas las bolsas de los países que cuentan con mercado de valores, presenten información homogénea, por cuanto los accionistas, inversores, gerentes, acreedores y el Gobierno, necesitan contar con información financiera confiable que les permita tomar decisiones claras y, por ello, entre todas las normas que habían en el mundo, se decidió seleccionar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) de manera de adoptarlas en todos los mercados de valores a nivel mundial.

El Consejo de Autoridades del Instituto Iberoamericano de Mercados de Valores (IIMV) acordó participar activamente con la Federación Iberoamericana de Bolsas (FIAB) en la búsqueda de modelos de integración entre mercados.

Al respecto, en el caso de nuestro país, se decidió igualmente adoptar las NICs a través de la Federación de Colegios de Contadores Públicos, puesto que los accionistas, inversores, gerentes, acreedores y el gobierno, necesitan contar con información financiera confiable que les permita tomar decisiones claras. En consecuencia, para la Comisión Nacional de Valores (CNV), ente regulador de mercados de capital venezolano, implicó a su vez trazar un Plan Estratégico a fin de asegurar la efectividad en el cumplimiento de este objetivo y por tanto, la Institución creó en primer lugar, un Comité de expertos contables integrado por profesionales de la CNV, Banco Central de Venezuela (BCV), Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), Federación de Colegios de Contadores Públicos y algunos entes emisores.

En segundo lugar, la CNV debe determinar las diferencias entre los principios de contabilidad nacionales y los internacionales. Esto se realiza al responder un cuestionario de 498 preguntas en su primera parte y más de 300 preguntas en una segunda fase, coordinado por el Instituto Iberoamericano de Mercado de Valores. Igualmente, se debían definir las fechas y los entes que se regirán por estas Normas por lo que, la CNV decidió que a partir del año 2006 serán los entes emisores los primeros en adoptar las mismas, con excepción de las sociedades de corretaje, los emisores del mercado financiero y del mercado de seguros puesto que, Basilea II, contiene cambios de normas internacionales para ellos y a su vez, están regidos por la Superintendencia de Bancos y de Seguros, respectivamente.

### **2.3 Generalidades De Las Normas Internacionales De Información Financiera**

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son las normas e interpretaciones contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) con sede en Londres. Éste es un organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como (IFRS), International Financial Reporting Standard, son unas normas contables adoptadas por el [IASB], institución privada con sede en Londres. Constituyen los Estándares Internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual del Contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar la Contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo. Las normas se conocen con las siglas NIC y NIIF dependiendo de cuando fueron aprobadas y se matizan a través de las "interpretaciones" que se conocen con las siglas SIC y CINIIF.

Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001, reciben el nombre de "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC) y fueron dictadas por el (IASC) International Accounting Standards Committee, precedente del actual IASB. Desde abril 2001, año de constitución del IASB, este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).

Las NIIF son usadas en muchas partes del mundo, entre los que se incluye la Unión Europea, Hong Kong, Australia, Malasia, Pakistan, India, Rusia, Sudáfrica, Singapur y Turquía. Al 28 de marzo de 2008, alrededor de

75 países obligaran el uso de las NIIF, o parte de ellas. Otros muchos países han decidido adoptar las normas en el futuro, bien mediante su aplicación directa o mediante su adaptación a las legislaciones nacionales de los distintos países. Desde 2002 se ha producido también un acercamiento entre el IASB y el Financial Accounting Standards Board, entidad encargada de la elaboración de las normas contables en Estados Unidos para tratar de armonizar las normas internacionales con las norteamericanas. En Estados Unidos las entidades cotizadas en bolsa tendrán la posibilidad de elegir si presentan sus estados financieros bajo US GAAP (el estándar nacional) o bajo NICs.

## **2.4 Estructura De Las NIIF**

Las NIIF son consideradas "basadas en principios" como un conjunto de normas en el sentido de que establecen normas generales, así como dictar tratamientos específicos. Las normas internacionales de Información Financiera comprenden:

- Normas internacionales de Información Financiera (Normas después de 2001)
- Normas internacionales de contabilidad (Normas antes de 2001)
- Interpretaciones NIIF (Normas después de 2001)
- Interpretaciones de las NIC (Normas antes de 2001)

## **2.5 Marco Conceptual**

El marco conceptual para la preparación de los estados financieros establece los principios básicos para las NIIF. El marco conceptual establece los objetivos de los estados financieros y proporciona información acerca de



la posición financiera, rendimiento y cambios en la posición financiera de la entidad que es útil para que un amplio rango de usuarios puedan tomar decisiones

## **2.6 Importancia De Las NIIF En El Ámbito Contable**

Actualmente se están experimentando cambios contables, y resulta oportuno desde el punto de vista de la homogeneización y comparabilidad internacional, tanto a nivel de cuentas consolidadas como lo es en este caso individual por lo que resulta necesario establecer nuevos parámetros que regulen y controlen estos aspectos de manera amplia pero también precisa.

En este sentido, además, considerar acertado que las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMEs) posean una herramienta de gestión contable adaptada a sus necesidades reales y que, al mismo tiempo, sea válida para cumplir con el deber de emitir información financiera pública, tal como lo exige el ordenamiento jurídico.

En orden a facilitar su identificación parece oportuno considerar la adaptación del marco conceptual a las realidad de los negocios de reducida dimensión, eliminando o reformulación de algunas normas de valoración para las empresas que puedan presentar los modelos abreviados de cuentas anuales.

Por otra parte, por destacar algunos cambios de interés para la profesión, como lo son: el tratamiento, clasificación y Valoración de los Instrumentos Financieros, Registro en balance de los derivados, Verificación del test del deterioro para los activos intangibles de duración indefinida, destacando el fondo de comercio, la no activación de gastos, seguimiento de los ajustes en Patrimonio Neto, nuevos estados contables (estados de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo), Prevalencia del

fondo económico frente al jurídico en el reconocimiento y valoración de las diferentes transacciones, aunque no es motivo del PGC si les recordaría el interés en el seguimiento de los denominados "grupos horizontales" en la memoria, mayor información en general a incluir en esta.

## **2.7 Aplicación E Implementación De Las NIIF En Venezuela**

A partir del 1 de enero de 2006, las empresas venezolanas inscritas en la Bolsa de Valores tendrán que adoptar la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Éstas generarán mejor información financiera, a la vez que facilitarán las comparaciones con los resultados de las empresas de otros países.

El proceso de globalización de la economía ha impuesto a las empresas, entre otras necesidades, la de lograr un alto grado de comparabilidad de la información financiera en el ámbito internacional. La armonización en esta materia, junto con mayores niveles de transparencia, constituye un instrumento imprescindible para lograr una mayor calidad en la información financiera disponible para los distintos usuarios y grupos interesados, y para una toma de decisiones más fundamentada por parte de los inversores, en beneficio de un funcionamiento más eficiente de los mercados.

Una de las principales diferencias entre las NIIF y la práctica venezolana se encuentra en el manejo del tema "ajustes por la inflación". Es decir, bajo las actuales circunstancias en la adopción de las NIIF significaría el abandono de las normas DPC-10 relativas a tales ajustes.

La adopción de las normas NIIF precisamente tal como lo ha manifestado en muchas oportunidades en el pasado por cuanto considera que las normas DPC - 10 generan distorsiones innecesarias y son

prácticamente incomprensibles los estados financieros elaborados bajo esa normativa. Es más, varias empresas venezolanas han estado incluyendo en sus informes a los accionistas, estados financieros elaborados de acuerdo con los criterios “históricos”, precisamente por lo confuso y por la difícil lectura los estados DPC.

La mayoría de las NIIF actualmente aplican directamente en Venezuela, a falta de pronunciamientos contables específicos a nivel de las Declaraciones de Principios de Contabilidad venezolanos emitidos por la Federación. Durante el 2008, Venezuela tendrá dos cambios importantes en la información financiera de uso general: 1- Reconversión de la moneda al Bolívar Fuerte y 2- Aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIIF) y sus interpretaciones, emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en Inglés) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en Inglés) (31 de diciembre). Estos dos cambios, tendrán efectos inmediatos en las relaciones de intercambio en la zona de frontera, no solo por las nuevas denominaciones monetarias, sino por la información financiera que se enviarán los inversionistas comunes de los dos países.

La adopción plena de las NIIF representa un importante reto para el gremio de los Contadores Públicos debido a que son pocos los profesionales de la Contaduría que dominan o conocen ampliamente de ellas. Por consiguiente, la Fccpv acordó establecer un programa de actualización para sus agremiados. Dicho programa tiene tres propósitos fundamentales: 1) La divulgación de las NIIF en el territorio nacional, 2) La incorporación de las universidades públicas y privadas en la adopción de las NIIF y 3) El

establecimiento de lazos comunicacionales con los usuarios de la información financiera.

Este programa de actualización se afianza en la figura del director técnico para cumplir con la divulgación de las NIIF en el país y con la actualización de los profesionales y estudiantes de la Contaduría Pública, quien mancomunadamente con el directorio de la Fccpv, los comités de la Fccpv y los colegios federados han efectuado jornadas nacionales, regionales y locales de actualización en NIIF, encuentros con las universidades nacionales, acciones de adiestramiento y formación de facilitadores en NIIF, boletines informativos del Plan de Adopción y Pronunciamientos del Comité de Principios de Contabilidad, ente que ha elaborado tres boletines de aplicación denominados BA, VEN, y NIF, con el propósito de dar aplicabilidad a las NIIF en nuestro país.

La adopción de las NIIF en Venezuela ofrece a los profesionales de la Contaduría la oportunidad de ampliar sus conocimientos en materia de contabilidad y su inserción en el campo laboral internacional. Pero es sin duda es un gran desafío para el gremio de la Contaduría Pública que requiere del mayor esfuerzo de todos sus profesionales, quienes son individuos que no evaden la responsabilidad con la comunidad de negocios, y que además, asumen retos sin vacilaciones y con entusiasmo.

## **CAPÍTULO III**

### **3.1 Norma Internacional De Contabilidad N 18 Ingresos Ordinarios**

Norma Internacional de Contabilidad N° 18 Ingresos de Actividades Ordinarias

#### **Objetivo**

---

Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias en sí como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades

ordinarias sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

### **Alcance**

---

- 1 Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:**
  - (a) la venta de productos;**
  - (b) la prestación de servicios; y**
  - (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.**
- 2 Esta Norma deroga la anterior NIC 18 Reconocimiento de los Ingresos, aprobada en 1982.
- 3 El término “productos” incluye tanto los producidos por la entidad para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.
- 4 La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Algunos contratos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NIC 11 Contratos de Construcción.

- 5 El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:
- (a) intereses–cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
  - (b) regalías–cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y
  - (c) dividendos–distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.
- 6 Esta Norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
- (a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17 Arrendamientos);
  - (b) dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la NIC 28 Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas);
  - (c) contratos de seguro bajo el alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
  - (d) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (véase la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición);
  - (e) cambios en el valor de otros activos corrientes;

- (f) reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura);
- (g) reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la NIC 41 Agricultura), y
- (h) extracción de minerales en yacimientos.

### Definiciones

---

- 7 Los siguientes términos se emplean, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.**

**Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.**

- 8** Los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio neto. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación



de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio neto de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no constituirán ingresos de actividades ordinarias, que quedarán limitados en tal caso a los importes de las comisiones.

### **Medición de los ingresos de actividades ordinarias**

---

- 9 La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.\***
- 10 El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.
- 11 En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, la entidad puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo

---

\* Véase también la SIC-31 *Ingresos de Actividades Ordinarias—Permutas de Servicios de Publicidad*.

constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:

- (a) o bien la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;
- (b) o bien la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIC 39.

- 12 Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Con frecuencia, este es el caso de mercaderías como el aceite o la leche, en las que los proveedores intercambian o permutan inventarios en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos en un determinado lugar. Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Tales ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no

poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos de actividades ordinarias se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

### **Identificación de la transacción**

---

- 13 Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

### **Venta de bienes**

---

- 14 Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados**

**financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede ser medido con fiabilidad;**
- (d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.**

- 15 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.
- 16 Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los

ingresos de actividades ordinarias. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativos, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:

- (a) cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
  - (b) cuando la recepción de los ingresos de actividades ordinarias de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta posterior de los bienes;
  - (c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y
  - (d) cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la operación por una razón especificada en el contrato de venta y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.
- 17 Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos de actividades ordinarias

derivados de la misma. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad, puede ser la venta al por menor, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En tales casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.

- 18 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando aparece una incertidumbre relacionada con el cobro de un saldo incluido previamente entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se reconocerá como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.
- 19 Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros

costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

### **Prestación de servicios**

---

- 20 Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;**
  - (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;**
  - (c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y**
  - (d) los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.\***

---

\* Veasé también la SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* y la SIC-31 *Ingresos Ordinario—Permutas de Servicios de Publicidad*.

- 21 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11, exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requisitos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.
- 22 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen sólo cuando es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.
- 23 Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:
- (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
  - (b) la contrapartida del intercambio; y



(c) la forma y los términos del pago.

Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.

24 El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:

(a) la inspección de los trabajos ejecutados;

(b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o

(c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

25 A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los ingresos se podrán reconocer de forma lineal

a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de terminación en cada momento. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.

- 26 Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.**
- 27 Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias sólo en la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma.
- 28 Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos de actividades ordinarias, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias

derivados, pero utilizando lo previsto en el párrafo 20, en lugar de lo establecido en el párrafo 26.

#### Intereses, regalías y dividendos

- 29 Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:
- (a) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
  - (b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.**
- 30 Los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:
- (a) los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y GA5–GA8;**
  - (b) las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y**
  - (c) los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.**
- 31 [Eliminado]
- 32 Cuando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han acumulado (o devengado) con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los periodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos de

actividades ordinarias sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos de las acciones procedan de ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil separar la parte de dividendos que corresponde a beneficios anteriores a la adquisición, salvo que se emplee un criterio arbitrario, se procederá a reconocer los dividendos como ingresos de actividades ordinarias del periodo, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo del título.

- 33 Las regalías se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la sustancia del susodicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.
- 34 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios asociados con la transacción. No obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos de actividades ordinarias, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos de actividades ordinarias.

#### **Información a revelar**

---

- 35 **La entidad debe revelar la siguiente información en sus estados financieros:**

- (a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las operaciones de prestación de servicios;**
  - (b) la cuantía de cada categoría significativa de ingresos de actividades ordinarias, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:**
    - (i) venta de bienes;**
    - (ii) prestación de servicios;**
    - (iii) intereses;**
    - (iv) regalías;**
    - (v) dividendos; y**
  - (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos.**
- 36 La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

#### **Fecha de vigencia**

---

- 37 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.**

### **3.2 Análisis De La Norma Internacional De Contabilidad Nic 18 Ingresos Ordinarios**

#### **En cuanto al Objetivo:**

Teniendo en cuenta que la NIC 18 es una norma diseñada para el tratamiento contable de lo relacionado a los ingresos ordinarios, se tiene que la misma busca establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos; determinar cuándo deben ser reconocidos. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo deben ser reconocidos.

El ingreso ordinario es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad.

Identificar las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos. Así como también esta norma en su objetivo proporciona directrices prácticas para la aplicación de estos criterios.

#### **En cuanto al Alcance:**

Esta Norma se aplicará cuando se ejecute el proceso contable de los ingresos ordinarios procedentes de las siguientes transacciones y sucesos tales como:

- La venta de productos
- La prestación de servicios
- El uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que produzcan intereses, regalías y dividendos

Un elemento importante de mencionar con respecto a esta norma en relación a su alcance es que esta nueva versión deroga la anterior NIC 18 Reconocimiento de los Ingresos, aprobada en 1982. Permitted así ajustarse a los cambios y actualizaciones pertinentes y regulando dicha materia de forma oportuna y eficaz.

Está en la definición de productos Incluye tanto los producidos por la empresa para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa. Dentro de los cuales cabe mencionar las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.

En el mismo orden de ideas la norma establece lo relativo a la prestación de servicios donde comúnmente se encuentra la ejecución de esta prestación de servicios por parte de una entidad, o bien sea de un conjunto de tareas las cuales son acordadas previa celebración de un contrato, el cual tiene un tiempo determinado previamente establecido, es decir un tiempo de duración previsto en el tiempo.

La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la empresa, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único ejercicio o a lo largo de varios ejercicios.

Esta norma no regula ni controla lo relacionado a la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción por ejemplo aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NIC 11 Contratos de Construcción.

En cuanto al uso de los activos se tiene que estos son por parte de terceros y general efectivamente ingresos caracterizados por:

**Intereses;** son cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas con la empresa;

**Regalías:** son cargos por el uso de activos a largo plazo de la empresa, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y

**Dividendos** son distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las empresas, en proporción al porcentaje que tal participación suponga sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.

Esta Norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:

- Contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17 Arrendamientos)
- Dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la NIC 28 Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas)
- Contratos de seguro bajo el alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros



- Cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (véase la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición)
- Cambios en el valor de otros activos corrientes
- Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura)
- Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la NIC 41 Agricultura)
- Extracción de minerales en yacimientos

Esta norma establece para mayor y mejor comprensión ciertas definiciones que facilitan el entendimiento de la misma, dentro de las que se destacan:

### **Ingresos Ordinarios**

Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio

Del concepto se desprende que los Incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio se dan en forma de entradas y que el incremento de valor de los activos o disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la empresa.

El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos ordinarios en sí, como las ganancias. Los ingresos ordinarios, propiamente dichos, surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.

### **Valor Razonable**

Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, en una transacción libre.

### **En cuanto a la medición o valoración de los ingresos ordinarios**

En este sentido debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos. En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso ordinario se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes recibidos o por recibir.

Debe Cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o a cobrar.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración. Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos ordinarios.

Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos ordinarios.

### **En cuanto a la identificación de la transacción**

Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción.

No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar dicho criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar el fondo económico de la operación.

### **En cuanto a la venta de bienes:**

Serán reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes

La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos

El importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad

Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios.

Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos ordinarios. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes

#### **En cuanto a la Prestación de Servicios:**

El resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de realización de la prestación a la fecha del balance.

El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- El importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad
- Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.
- El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad
- Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad

**En cuanto a los Intereses, Las Regalías Y Los Dividendos:**

Deben ser reconocidos siempre que:

- Sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción
- El importe de los ingresos ordinarios pueda ser valorado de forma fiable.

Los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y GA5–GA8
- Las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan
- Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

**En cuanto a la Información A Revelar:**

La entidad debe revelar la siguiente información en sus estados financieros:

- Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las operaciones de prestación de servicios.

- La cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:
  - (i) Venta de bienes;
  - (ii) Prestación de servicios;
  - (iii) Intereses;
  - (iv) Regalías;
  - (v) Dividendos
- El importe de los ingresos ordinarios producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos.
- La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales

**En cuanto a la Fecha De Vigencia:**

Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

## **CAPÍTULO IV**

### **4.1 Norma Internacional De Información Financiera N° 1 Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera**

NIIF 1 - Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

La Norma Internacional de Información Financiera 1 Adopción, por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF 1) está contenida en los párrafos 1 a 47 y en los Apéndices A, B y C. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. Los párrafos en letra negrita contienen los principios más importantes. Los términos definidos en el Apéndice A se han destacado en letra cursiva la primera vez que aparecen en la Norma. En el Glosario de las Normas Internacionales de Información Financiera, se incluyen las definiciones de otros términos utilizados en esta Norma. La NIIF 1 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera y del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros. La NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas.

#### **INTRODUCCIÓN**

##### **Razones para emitir esta NIIF**

IN1 Esta NIIF sustituye a la SIC-8 Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización. El Consejo ha desarrollado esta NIIF para responder a preocupaciones sobre:

a) Algunos aspectos de la exigencia que contenía la SIC-8 relativos a la adopción retroactiva completa, puesto que causaba costes que excedían a los posibles beneficios para los usuarios de los estados financieros. Además, aunque la SIC-8 no exigía la adopción retroactiva en casos de imposibilidad práctica, no explicaba si la entidad que adoptase por primera vez las NIC (o el adoptante por primera vez) debía interpretar esta imposibilidad práctica como la existencia de un gran obstáculo o si bastaba la aparición de un pequeño obstáculo, y tampoco especificaba ningún tratamiento alternativo para el caso de no poder realizar una aplicación retroactiva completa.

b) La SIC-8 podía exigir que la entidad que adoptase por primera vez las NIC, aplicase dos versiones diferentes de una determinada Norma en caso de que se emitiese una nueva versión de la misma durante los ejercicios cubiertos por sus primeros estados financieros preparados según las NIC, siempre que la nueva versión prohibiera su aplicación retroactiva.

c) La SIC-8 no establecía claramente si el adoptante por primera vez debía usar interesadamente un criterio preventivo al aplicar de forma retroactiva las decisiones de reconocimiento y valoración.

d) Existían dudas sobre cómo interactuaba la SIC-8 con las disposiciones transitorias contenidas en las Normas individuales.

## **PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA NIIF**

IN2 Esta NIIF se aplica cuando la entidad adopta las NIIF por primera vez, mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.

IN3 En general, esta NIIF exige que la entidad cumpla con cada una de las NIIF vigentes en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros elaborados con arreglo a las NIIF. En particular, esta NIIF exige que la entidad, al



preparar el balance que sirva como punto de partida para su contabilidad según las NIIF, haga lo siguiente:

a) reconozca todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;

b) no reconozca partidas, como activos o pasivos, si las NIIF no permiten tal reconocimiento;

c) reclasifique los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los principios contables generalmente aceptados utilizados anteriormente (PCGA anteriores) con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda según las NIIF, y

d) aplique las NIIF al valorar todos los activos y pasivos reconocidos.

IN4 Esta NIIF contempla exenciones limitadas en la aplicación de las anteriores exigencias en áreas específicas, donde el coste de cumplir con ellas, probablemente, pudiera exceder a los beneficios que puedan obtener los usuarios de los estados financieros. La Norma también prohíbe la adopción retroactiva de las NIIF en algunas áreas, particularmente en aquellas donde dicha aplicación retroactiva exigiría juicios de la gerencia acerca de condiciones pasadas, después de que el desenlace de una transacción sea ya conocido por la misma.

IN5 Esta NIIF requiere presentar información que explique cómo ha afectado la transición desde los PCGA anteriores a las NIIF, a lo informado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

IN6 Se exige que la entidad aplique esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF se refieren a un ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2004 o posteriormente. Se aconseja la aplicación anticipada.

### **Cambios Sobre Requerimientos Previos**

IN7 Al igual que la SIC-8, esta NIIF exige la aplicación retroactiva en la mayoría de las áreas. A diferencia de la SIC-8, esta NIIF:

a) incluye ciertas exclusiones para evitar costes que, probablemente, pudieran exceder a los beneficios para los usuarios de los estados financieros, así como un pequeño número de otras excepciones que se deben a razones prácticas;

b) clarifica que la entidad ha de emplear la versión más reciente de las NIIF;

c) aclara cómo se relacionan las estimaciones que hace la entidad que adopte por primera vez las NIIF, con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores;

d) especifica que las disposiciones transitorias de otras NIIF no son aplicables al adoptante por primera vez;

e) requiere la revelación de mayor información sobre la transición a las NIIF.

## **4.2 Norma Internacional De Información Financiera Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera**

### **OBJETIVO**

1. El objetivo de esta NIIF es asegurar que los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten;

b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y

c) pueda ser obtenida a un coste que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

### **ALCANCE**

2. Una entidad aplicará esta NIIF en:

a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y

b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia, relativos a una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

3. Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una

declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad según NIIF si, por ejemplo, la misma:

- a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
  - i. según requerimientos nacionales que no son coherentes en todos los aspectos con las NIIF;
  - ii. de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
  - iii. con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;
  - iv. según exigencias nacionales que no son coherentes con las NIIF, pero aplicando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional
  - v. según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las mismas magnitudes determinadas según las NIIF;
- b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
- c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, o
- d) no presentó estados financieros en ejercicios anteriores.

4. Esta NIIF se aplicará cuando la entidad adopta por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, la entidad:

a) abandona la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;

b) presente en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, y tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, o

c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

5. Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:

a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidos en la NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, y

b) disposiciones transitorias específicas contenidas en otras NIIF.

## **RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN**

### **Balance de apertura con arreglo a las NIIF**

6. La entidad preparará un balance de apertura con arreglo a las NIIF en la fecha de transición a las NIIF. Éste es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF

### **Políticas contables**

7. La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a las NIIF y a lo largo de todos los ejercicios que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Estas políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, salvo lo especificado en los párrafos 13 a 34.

8. La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad podrá adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.

Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de la NIIF

### **Antecedentes**

La fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad A es el 31 de diciembre de 2005. La entidad decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 36).

Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de su actividad el 1 de enero de 2004 (o, de forma alternativa, el cierre de su actividad el 31 de diciembre de 2003). La entidad A presentó estados financieros anuales, con arreglo a sus PCGA anteriores, el 31 de diciembre de cada año, incluyendo el 31 de diciembre de 2004.

### **APLICACIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS**

La entidad A estará obligada a aplicar las NIIF que tengan vigencia para ejercicios que terminen el 31 de diciembre de 2005 al:

- a) preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF el 1 de enero de 2004, y
- b) preparar y presentar su balance el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), su cuenta de resultados, su estado de cambios en el patrimonio neto y su estado de flujos de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), así como el resto de la información a revelar (incluyendo información comparativa para 2004).

Si existiese alguna NIIF que aún no fuese obligatoria, pero admitiese su aplicación anticipada, se permitirá a la entidad A, sin que tenga obligación de hacerlo, que aplique tal NIIF en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

9. Las disposiciones transitorias contenidas en otras NIIF se aplicarán a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NIIF, pero no serán de aplicación en la transición a las NIIF de una entidad que las adopte por primera vez, salvo por lo especificado en los párrafos 27 a 30.

10. Salvo por lo que se describe en los párrafos 13 a 34, la entidad en su balance de apertura con arreglo a las NIIF:

- a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;
- b) no reconocerá partidas como activos o pasivos si las NIIF no permiten tal reconocimiento;
- c) reclasificará los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que le corresponda según las NIIF, y
- d) aplicará las NIIF al valorar todos los activos y pasivos reconocidos.

11. Las políticas contables que la entidad use en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con arreglo a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las reservas por ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio neto).

12. Esta NIIF establece dos categorías de exclusiones al principio general de que el balance de apertura con arreglo a las NIIF de la entidad, habrá de cumplir con todas y cada una de las NIIF:

a) en los párrafos 13 a 25F se contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF, y

b) en los párrafos 26 a 34B se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

13. Una entidad puede elegir utilizar uno o más de las siguientes excepciones:

- a) combinaciones de negocios (párrafo 15)
- b) valor razonable o revalorización como coste atribuido (párrafos 16 a 19);
- c) retribuciones a los empleados (párrafo 20)
- d) diferencias de conversión acumuladas (párrafos 21 y 22).
- e) instrumentos financieros compuestos (párrafo 23);
- f) activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos (párrafos 24 y 25).



- g) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo 25A);
- h) transacciones con pagos basados en acciones (párrafos 25B y 25C);
- i) contratos de seguro (párrafo 25D);
- j) pasivos por desmantelamiento incluidos en el coste del inmovilizado material (párrafo 25E).
- k) arrendamientos (párrafo 25F)
- l) la valoración por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo 25G)

NOTA: Apartados j y k modificados y apartado l) añadido por el Reglamento (CE) N° 1751/2005 de la Comisión de 25 de octubre de 2005, será de aplicación en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si la entidad aplicase la NIIF1 en un ejercicio anterior, estas modificaciones se aplicarán también en ese período anterior.

NOTA: Apartados i), j) y k) modificados según el Reglamento (CE) n° 1910/2005 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2005.

14. Algunas de las exenciones anteriores se refieren al valor razonable. La NIC 22 Combinaciones de negocios explica cómo determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos en una combinación de negocios. La entidad aplicará estas explicaciones al determinar los valores razonables según esta NIIF, salvo que otra NIIF contenga directrices más específicas para la determinación de los valores razonables del activo o pasivo en cuestión. Estos valores razonables reflejarán las condiciones existentes en la fecha para la cual fueron determinados.

### **Combinaciones de negocios**

15. La entidad aplicará los requerimientos del apéndice B a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF.

### **Valor razonable o revalorización como coste atribuido**

16. La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la valoración de una partida de inmovilizado material por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el coste atribuido en tal fecha.

17. La entidad que adopte por primera vez las NIIF podrá utilizar el importe del inmovilizado material revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como coste atribuido en la fecha de revalorización, siempre que aquella fuera, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:

a) al valor razonable, o

b) al coste, o al coste depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

18. Las opciones de los párrafos 16 y 17 podrán ser aplicadas también a:

a) los inmuebles de inversión, si la entidad escoge la aplicación del modelo del coste de la NIC 40 Inmuebles de Inversión, y

b) los activos inmateriales que cumplan:

i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 Activos Inmateriales (incluyendo la valoración fiable del coste original), y

ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revalorizaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

La entidad no usará estas posibilidades de elección para la valoración de otros activos o pasivos distintos de los mencionados.

19. La entidad que adopte por primera vez las NIIF puede haber establecido un coste atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o todos sus activos y pasivos, valorándolos por su valor razonable en una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública de adquisición. En ese caso, podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el coste atribuido por las NIIF en la fecha en que se produjo dicha valoración.

### **Retribuciones a los empleados**

20. Según la NIC 19 Retribuciones a los Empleados, la entidad puede optar por la aplicación del enfoque de la "banda de fluctuación", según el cual se dejan algunas pérdidas y ganancias actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva de este enfoque exigiría que la entidad separe la porción reconocida y la porción por reconocer, de las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las pérdidas y ganancias actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la "banda de fluctuación" para tratar las pérdidas y ganancias actuariales posteriores. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.

(NOTA: Párrafo 20A añadido por el Reglamento (CE) n° 1910/2005 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2005).

20A. Una entidad puede revelar los importes requeridos por el apartado (p) del párrafo 120A a medida que se determinen los mismos, de forma prospectiva desde la fecha de transición.

#### Diferencias de conversión acumulada

21. La NIC 21 Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera exige que la entidad:

a) clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio neto, y

b) transfiera, cuando enajene o abandone un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión relacionada con ella (incluyendo, si correspondiera, las pérdidas y ganancias de las coberturas relacionadas) a la cuenta de resultados como parte de la pérdida o ganancia derivada de la enajenación o abandono.

22. No obstante, la entidad que adopte por primera vez las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan en la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez hace

**Uso de esta exención:**

a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF, y

b) la pérdida o ganancia por la enajenación o abandono posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

**Instrumentos financieros compuestos**

23. La NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar exige que la entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio neto. Una porción estará en las reservas por ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses

totales devengados por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, el adoptante por primera vez no necesitará separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

### **Activos y pasivos de dependientes, asociadas y negocios conjuntos**

24. Si una dependiente adoptase las NIIF con posterioridad a su dominante, la dependiente valorará los activos y pasivos, en sus estados financieros individuales, eligiendo entre los siguientes tratamientos:

a) los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la dominante, establecidos en la fecha de transición de la dominante a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados del procedimiento de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la dominante adquirió a la dependiente, o

b) los importes en libros requeridos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la dependiente. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra (a) anterior:

i) cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a valoraciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF.

ii) cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la dependiente difieran de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la dependiente puede emplear como política contable el modelo del coste de la NIC 16 Inmovilizado material, mientras que el grupo puede utilizar el modelo de revalorización. La asociada o negocio conjunto que adopte por primera vez las NIIF, dispondrá de una opción similar, si bien en un momento posterior al

que lo haya hecho la entidad que sobre ella tiene influencia significativa o control en conjunto con otros.

25. Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su dependiente (o asociada o negocio conjunto), ésta, valorará, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la dependiente (o asociada o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que figuran en los estados financieros individuales de la dependiente (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación de negocios en la que tal entidad adquirió a la dependiente. De forma similar, si una dominante adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros individuales, antes o después que en sus estados financieros consolidados, valorará sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, excepto por los ajustes de consolidación.

### **Designación de instrumentos financieros previamente reconocidos**

(NOTA: Párrafo 25A modificado por Reglamento (CE) n° 1864/2005 de la Comisión, de 15 de noviembre de 2005, es aplicable desde el 1 de enero de 2006).

25A. La NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración, permite que un activo financiero sea designado, en el momento de su reconocimiento inicial, como disponible para la venta o que un instrumento financiero (siempre que cumpla ciertos criterios) sea designado como un activo financiero o un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados. No obstante, deben tenerse en cuenta las siguientes excepciones, a) Se permite a las entidades realizar la designación como disponible para la venta en la fecha de transición a las NIIF. b) Una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de septiembre de 2006 se permite que la entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo

financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumplan, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9b)i), 9b)ii) u 11A de la NIC 39. c) Una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2006 pero antes del 1 de septiembre de 2006 se permite que la entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumplan, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9b) i), 9b) ii) u 11A, de la NIC 39.

Cuando la fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de septiembre de 2005, dichas designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros y pasivos financieros reconocidos entre la fecha de transición a las NIIF y el 1 de septiembre de 2005. d) Una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual que comience antes del 1 de enero de 2006 y aplica los párrafos 11A, 48A, GA4B a GA4K, GA33A y GA33B, así como las modificaciones de 2005 a los párrafos 9, 12 y 13 de la NIC 39 se permite que la entidad designe, al comienzo de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF, como a valor razonable con cambios en resultados, a cualquier activo financiero o pasivo financiero que cumplan las condiciones para dicha designación en esa fecha, de acuerdo con los mencionados párrafos nuevos y modificados. Cuando el primer periodo de información con arreglo a las NIIF de la entidad comience antes del 1 de septiembre de 2005, estas designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros o pasivos financieros reconocidos entre el comienzo de ese ejercicio y el 1 de septiembre de 2005.

Si la entidad reexpresase la información comparativa según la NIC 39, re expresará esta información para los activos financieros, pasivos financieros, grupos de activos financieros, de pasivos financieros o de ambos, que estuvieran designados al principio de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF. Esta

reexpresión de información comparativa se hará sólo si las partidas o grupos de partidas designadas hubieran cumplido los criterios para dicha designación, establecidos en los párrafos 9b)i), 9b)ii) u 11A de la NIC 39, en la fecha de transición a las NIIF o, de haber sido adquiridos después de la fecha de transición, hubieran cumplido los criterios de los párrafos 9b)i), 9b)ii) u 11A en la fecha de reconocimiento inicial. e) Para una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a NIIF para un ejercicio anual que comience antes del 1 de septiembre de 2006 no obstante lo establecido en el párrafo 91 de la NIC 39, para cualesquiera activos financieros y pasivos financieros que la entidad hubiera designado como a valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con los apartados c) o d) anteriores y que estuvieran previamente designados como partidas cubiertas en una relación de contabilidad de cobertura del valor razonable, se revocará la designación efectuada para esas relaciones al mismo tiempo que se designarán como a valor razonable con cambios en resultados.

### **Transacciones con pagos basados en acciones**

25B. Se aconseja, pero no se obliga, a la entidad que adopta por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 Pagos basados en acciones a los instrumentos de patrimonio que fueran concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002 cuyas condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) se cumplieron antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si un adoptante por primera vez decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo sólo si la entidad ha informado públicamente del valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de valoración, según se definió en la NIIF 2.

Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a los que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo instrumentos de patrimonio concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002), el adoptante por primera vez revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si el adoptante por



primera vez modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que la NIIF 2 no han sido aplicada, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005.

25C. Se recomienda, pero no se obliga, a la entidad que adopte por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha de transición a las NIIF. También se le recomienda, pero no se le obliga, al adoptante por primera vez, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos que fueron cancelados antes del 1 de enero de 2005. En el caso de los pasivos a los que se hubiera aplicado la NIIF 2, el adoptante por primera vez no estará obligado a reexpresar la información comparativa, si dicha información está asociada a un periodo o a una fecha que es anterior al 7 de noviembre de 2002.

### **Contratos de seguro**

25D. El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 Contratos de seguro. En la NIIF 4 se restringen los cambios en las políticas contables seguidas en los contratos de seguro, incluyendo los cambios que pueda hacer un adoptante por primera vez. Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares, incluidos en el coste del inmovilizado material

25E La CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares requiere que los cambios específicos en un pasivo por desmantelamiento, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del coste del activo correspondiente; el importe amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos

requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta excepción:

- (a) valorará el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37;
- (b) en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CINIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el coste del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha utilizando su mejor estimación del tipo de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo intermedio;
- (c) calculará la amortización acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de amortización adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.

### **Arrendamientos**

IFRIC 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento

25F. Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar la disposición transitoria de la CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

(NOTA: Párrafo 25F y encabezamiento añadido por el Reglamento (CE) n° 1910/2005 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2005).

### **Valoración por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros**

25G. Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 7 y 9, una entidad podrá aplicar los requerimientos de la última frase del párrafo GA76 de la NIC 39, y el párrafo GA76A, de cualquiera de las siguientes formas: a) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 25 de octubre de 2002, o b) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004. NOTA: Párrafo 25G introducido por el Reglamento (CE) N° 1751/2005 de la Comisión de 25 de octubre de 2005, será de aplicación en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si la entidad aplicase la NIIF 1 en un ejercicio anterior, estas modificaciones se aplicarán también en ese período anterior.

#### Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF

26. Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF relativos a:

- a) la baja de activos financieros y pasivos financieros (párrafo 27);
- b) contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30);
- c) estimaciones (párrafos 31 a 34);y

d) activos clasificados como mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

#### Baja de activos financieros y pasivos financieros

27. Con la excepción permitida en el párrafo 27A, la entidad que adopte por primera vez las NIIF aplicará los criterios de baja en cuentas recogidos en la NIC 39 de manera prospectiva, para las transacciones que tengan lugar a partir del 1 de enero de 2004. Esto es, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF diese de baja en cuentas activos o pasivos financieros que no sean derivados de acuerdo con sus PCGA anteriores, como resultado de una transacción ocurrida antes del 1 de enero

de 2004, no reconocerá esos activos y pasivos de acuerdo con las NIIF (a menos que cumplan los requisitos para su reconocimiento como consecuencia de una transacción o suceso posterior).

27A. Con independencia de lo establecido en el párrafo 27, una entidad podrá aplicar los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 de forma retroactiva desde una fecha a elección de la entidad, siempre que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a activos y pasivos financieros dados de baja como resultado de transacciones pasadas, se obtuviese en el momento del reconocimiento inicial de esas transacciones.

### **Contabilidad de coberturas**

28. En la fecha de transición a las NIIF, según exige la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, una entidad:

a) deberá medir todos los derivados por su valor razonable; y

b) deberá eliminar todas las pérdidas y ganancias diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.

29. En su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad deberá abstenerse de reflejar una relación de cobertura que no cumpla las condiciones para serlo según la NIC 39 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; o bien donde el elemento cubierto es una posición neta o donde se cubre el riesgo de interés en una inversión mantenida hasta el vencimiento). No obstante, si la entidad señaló una posición neta como partida cubierta, según los PCGA anteriores, podrá señalar una partida individual dentro de tal posición neta como partida cubierta según las NIIF, siempre que no lo haga después de la fecha de transición a las NIIF.

30. Si, antes de la fecha de transición a las NIIF, una entidad hubiese designado una transacción como de cobertura, pero ésta no cumpliera con las condiciones para la contabilidad de coberturas establecidas en la NIC 39, la entidad aplicará lo dispuesto en los párrafos 91 y 101 de la NIC 39 para interrumpir la contabilidad de cobertura relacionada con la misma. Las transacciones celebradas antes de la fecha de transición a las NIIF no se designarán retroactivamente como coberturas.

### **Estimaciones**

31. Las estimaciones realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha según los PCGA anteriores (después de realizar los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que estas estimaciones fueron erróneas.

32. Después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. Según el párrafo 31, la entidad tratará la recepción de dicha información de la misma manera que los hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes, según la NIC 10 Hechos Posteriores a la Fecha del Balance. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de transición a las NIIF de la entidad es el 1 de enero de 2004, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 2004, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA que se aplicaban el 31 de diciembre de 2003. La entidad no reflejará esta nueva información en su balance de apertura con arreglo a las NIIF (salvo que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esta nueva información en la cuenta de resultados (o, si fuera apropiado, como otros cambios en el patrimonio neto) del año finalizado el 31 de diciembre de 2004.

33. La entidad puede tener que realizar estimaciones según las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran obligatorias en tal fecha según los PCGA anteriores. Para

lograr coherencia con la NIC 10, dichas estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tipos de interés o tipos de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.

34. Los párrafos 31 a 33 se aplicarán al balance de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los periodos comparativos presentados en los primeros estados financieros según NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

34A. La NIIF 5 requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, tras la entrada en vigor de la NIIF.

La NIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la misma a todos los activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta, así como a las actividades que cumplan los criterios para ser clasificadas como interrumpidas, en cualquier fecha anterior a la entrada en vigor de la NIIF, siempre que cuente con las valoraciones y demás informaciones necesarias para aplicar la NIIF, obtenidas en los momentos en que se cumplieron los mencionados criterios.

34B. Una entidad cuya fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de enero de 2005, aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. Una entidad cuya transición a las NIIF se produzca a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

## **PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR**

35. Esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación e información a revelar correspondientes a otras NIIF.

### **Información comparativa**

36. Para cumplir con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad incluirán, al menos, un año de información comparativa de acuerdo con las NIIF.

Exención del requerimiento de suministrar información comparativa establecida en la NIC 39 y la NIIF 4

36A. La entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 presentará, en sus primeros estados financieros, al menos un año de información comparativa, pero no es necesario que esta información cumpla con la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4. La entidad que escoja presentar su información comparativa sin cumplir con la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4 en el primer año de transición:

(a) Aplicará lo exigido sobre reconocimiento y valoración de sus PCGA anteriores en la información comparativa que presente sobre instrumentos financieros que estén dentro del alcance de las NIC 32 y 39, así como en la que presente sobre contratos de seguro que estén dentro del alcance de la NIIF 4;

(b) Revelará este hecho, junto con los criterios utilizados para preparar esta información; y

(c) Revelará la naturaleza de los principales ajustes necesarios para que la información cumpliera con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4. La entidad no necesita cuantificar esos ajustes. No obstante, tratará cualquier ajuste entre el balance en la

fecha de presentación del periodo comparativo (es decir, el balance que incluya la información comparativa según los PCGA anteriores) y el balance al comienzo del primer periodo de presentación con arreglo a NIIF (es decir, el primer periodo que incluya información que cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4) como procedente de un cambio la política contable, revelando la información requerida por los apartados (a) hasta (e) y (f)(i) del párrafo 28 de la NIC 8. El apartado (f)(i) del párrafo 28 se aplicará sólo a los importes que se presenten en el balance de la fecha de información del periodo comparativo.

En el caso de una entidad que haya escogido presentar información comparativa que no cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4, las referencias a la "fecha de transición a las NIIF" significarán, sólo en el caso de estas Normas, el comienzo del primer periodo de presentación con arreglo a NIIF. Estas entidades deberán cumplir el apartado (c) del párrafo 15 de la NIC 1, a fin de revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requisitos específicos de las NIIF sea insuficiente para permitir a los usuarios comprender la repercusión de determinadas transacciones, así como de otros eventos y condiciones en la posición financiera y el rendimiento de la entidad.

(NOTA: Párrafo 36A modificado por la NIIF 7, aprobada según Reglamento (CE) nº 108/2006, de la Comisión, de 11 de enero de 2006)

Exención del requerimiento de presentar información comparativa para la NIIF 6 36B  
Si una entidad adoptase las NIIF antes del 1 de enero de 2006 y decidiese aplicar la NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales antes del 1 de enero de 2006 no será preciso que aplique los requisitos de la NIIF 6 a la información comparativa presentada en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

(NOTA: Párrafo 36B modificado por el Reglamento (CE) nº 108/2006, de la Comisión, de 11 de enero de 2006)



Exención del requisito de revelar informaciones comparativas en relación con la NIIF 7 36C. Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006, y haya elegido adoptar la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, no necesita presentar las informaciones comparativas requeridas por la NIIF 7 en dichos estados financieros.

(NOTA: Párrafo 36C añadido por la NIIF 7, aprobada según Reglamento (CE) nº 108/2006, de la Comisión, de 11 de enero de 2006)

### **Resúmenes históricos**

37. Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para ejercicios anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no exige que estos resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y valoración de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, así como la información comparativa exigida por la NIC 1. En el caso de que los estados financieros contengan un resumen de datos históricos o información comparativa con arreglo a los PCGA anteriores, la entidad:

a) identificará de forma destacada esa información como no preparada con arreglo a las NIIF, y

b) revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesitará cuantificar dichos ajustes.

### **Explicación de la transición a las NIIF**

38. La entidad explicará cómo la transición, de los PCGA anteriores a las NIIF, ha afectado a lo informado anteriormente, como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.

## Conciliaciones

39. Para cumplir con el párrafo 38, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:

a) conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas:

i) la fecha de transición a las NIIF, y

ii) el final del último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes que la entidad haya presentado aplicando los PCGA anteriores.

b) una conciliación de la pérdida o ganancia presentada según los PCGA anteriores, para el último ejercicio contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su pérdida o ganancia según las NIIF para el mismo ejercicio, y

c) si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la información a revelar que habría sido requerida, según la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, si la entidad hubiese reconocido tales pérdidas por deterioro del valor de los activos, o las reversiones correspondientes, en el ejercicio que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.

40. Las conciliaciones requeridas por las letras a) y b) del párrafo 39, se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en la cuenta de resultados. Si la entidad presentó un estado de flujos de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.

41. Si la entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada con arreglo a los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por las letras a) y b) del párrafo 39 distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables.

42. La NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF.

Por tanto, los requisitos de información a revelar respecto a cambios en las políticas contables, que contiene la NIC 8, no son aplicables en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad.

43. Si una entidad no presentó estados financieros en ejercicios anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo NIIF.

### **Designación de activos financieros o pasivos financieros**

(NOTA: Párrafo 43A modificado por Reglamento (CE) n° 1864/2005 de la Comisión, de 15 de noviembre de 2005, es aplicable desde el 1 de enero de 2006).

43A. De acuerdo con el párrafo 25A, se permite que una entidad designe un activo financiero o un pasivo financiero previamente reconocido, como un activo financiero o un pasivo financiero contabilizados a valor razonable con cambios en resultados o como un activo financiero disponible para la venta.

La entidad revelará el valor razonable de los activos financieros o pasivos financieros designados en cada una de las categorías, en la fecha de designación, así como su clasificación e importe en libros en los estados financieros previos.

**Uso del valor razonable como coste atribuido**

44. Si, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, la entidad usa el valor razonable como coste atribuido para un elemento del inmovilizado material, para inmuebles de inversión o para un activo inmaterial (véanse los párrafos 16 y 18), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF revelarán, para cada partida que figure como línea separada dentro del balance de apertura con arreglo a las NIIF:

- a) el total acumulado de tales valores razonables; y
  
- b) el ajuste acumulado al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

**Información financiera intermedia**

45. A fin de cumplir con el párrafo 38, si la entidad presenta un informe financiero intermedio, según la NIC 34 Información Financiera Intermedia, para una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF, cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34:

a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el periodo intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá conciliaciones relativas a:

- i) su patrimonio neto al final del periodo intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio neto con arreglo a las NIIF en tal fecha, y
- ii) su pérdida o ganancia obtenida en ese periodo comparable (tanto el dato del año corriente como el del año acumulado hasta la fecha), utilizando los PCGA anteriores, con la pérdida o ganancia con arreglo a las NIIF para tal periodo.

b) Además de las conciliaciones exigidas por (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, para una parte del ejercicio cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 39 (complementadas

con los detalles exigidos por los párrafos 40 y 41), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.

46. La NIC 34 exige que se revelen ciertas informaciones mínimas, que están basadas en la hipótesis de que los usuarios de los informes intermedios también tienen acceso a los estados financieros anuales más recientes. Sin embargo, la NIC 34 también exige que la entidad revele información 'acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativos para la comprensión del periodo intermedio actual'. Por tanto, si el adoptante por primera vez no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados con arreglo a los PCGA anteriores, información significativa para la comprensión del periodo intermedio, lo hará dentro de la información financiera intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

#### **FECHA DE VIGENCIA**

47. La entidad aplicará esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF corresponden a un ejercicio que comience a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF se refieren a un ejercicio que comience antes de 1 de enero de 2004, y la entidad aplica esta NIIF en lugar de la SIC-8 Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización, revelará este hecho.

### **4.3 Análisis De La Norma Internacional De Información Financiera N° 1 Adopción Por Primera Vez De Las Normas Internacionales De Información Financiera**

Las Normas Internacionales de Información Financiera nos muestran los procedimientos que debe seguir una entidad al adoptar por primera vez las Normas Internacionales para preparar sus estados financieros. Las Normas Internacionales de Información Financiera afectarán el balance de situación, estado de flujo de efectivo, el balance de ganancias y pérdidas y, el estado del patrimonio neto.

La entidad debe realizar una declaración explícita de que sus estados financieros se han formulado mediante la utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Se considera primera adopción de las NIIF si una entidad realiza los estados financieros por primera vez bajo las NIC, o si hubiese realizado el año precedente sus estados financieros de acuerdo con dichas normas con la única intención de utilizarlo internamente ya sea por la gerencia o los mandos medios, sin que sea usados por los accionista y los acreedores. Se considera que una entidad adopta por primera vez las NIIF (está sujeta a la NIIF N° 1) cuando el año precedente de los estados financieros cumpliesen con las siguientes condiciones: que se han publicado de acuerdo a las NIC pero no en su totalidad; han incluido una conciliación entre la normativa específica del país y la normativa del NIIF.

La NIIF N°1 no es aplicable en aquellas entidades que los estados financieros del año precedente: Se efectuaran conforme con las NIIF pero en el dictamen de auditoría apareciera una salvedad con respecto a la conformidad de los estados financieros relacionado a las NIIF; se efectuaran

conforme a la normativa contable local y las Normas Internacionales de Contabilidad.

### **Objetivos**

- Aseverar que el primer estado financiero preparado bajo las NIIF de una entidad (incluye reportes intermedios que corresponde a ese periodo) contiene información de calidad.
- Sea clara y libre de errores para los usuarios de los estados financieros y que puedan ser comparados con los de los periodos anteriores.
- Suministre un punto de partida confiable para la contabilización bajo IFRS.
- Los costos producidos no excedan los beneficios de los usuarios.

### **Alcance**

**Primeros estados financieros IFRS de una entidad:** Cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF mediante una declaración explícita y carente de reserva con respecto al cumplimiento de esta normativa internacional. Información financiera intermedia correspondiente al periodo cubierto por los estados financieros IFRS.

### **Perspectivas de una entidad que adopta la NIIF por primera vez:**

**Balance de Apertura NIIF:** La entidad tiene que preparar un balance de apertura a la fecha transición hacia las NIIF. Este es el punto de partida para su contabilidad bajo las NIIF en sus primeros estados financieros; (a

entidad luego de la fecha de transición no necesita presentar su balance de apertura de acuerdo a las NIIF.

**Políticas de Contabilidad:** La entidad tiene que usar la misma política de contabilidad en su balance de apertura NIIF y a través de todos, los periodos que se presenten en sus estados financieros bajos los IFRS esas políticas de contabilidad tienen que cumplirse a la fecha de presentación en los estados realizados bajo las Normas Internacionales de Contabilidad. Las políticas de contabilidad que una entidad usa en su balance de apertura IFRS pueden diferir de los que uso para la misma fecha usando los PCGA.

### **Exenciones de otras Normas Internacional Información Financiera**

Una entidad puede elegir usar una o más de las siguientes exenciones:

- Combinación de negocio.
- Valor razonable o reevaluación considerados como costo atribuido.
- Beneficios para empleados.
- Diferencias de cambio acumuladas.
- Instrumentos financieros compuestos.
- Activos y pasivos subsidiarios asociados y contrato de riesgo compartido (negocios conjuntos).
- Designación de instrumentos financieros reconocidos anteriormente.
- Transacciones con pago basado en acciones. O Contratos de seguros.
- Pasivos con desmantelamiento incluidos en el coste de propiedad, planta y equipo. O Arrendamientos.
- Mediación a valor razonable de activos financiero o pasivos financiero en el reconocimiento inicial.



### **Exenciones A La Aplicación Retrospectiva De Otras NIIF**

Esta norma prohíbe la aplicación retrospectiva (en los términos y condiciones que precisa) de algunos aspectos de otras NIIF relacionado con:

- Des-reconocimiento de activos financieros y pasivos financieros.
- Contabilidad de cobertura.
- Estimados.
- Activos clasificados poseídos para la venta y operaciones discontinuadas

### **Ajustes Requeridos Para Traspasar Los Estados Financieros De PCGA A NIIF**

**No Reconocimiento de una parte de algunos antiguos Activos y Pasivos:** La entidad deberá eliminar de su estado de situación los activos y pasivos no aplicables bajo el criterio NIIF. Un ejemplo de esto lo presenta el IAS 38, que no permite el reconocimiento de los siguientes gastos intangibles como activos en el balance de situación: Investigación, Formación, Publicidad.

Si bajo la normativa contable propia del país, la entidad había reconocido los gastos anteriores como activos, se deberán eliminar del balance de apertura.

Y si bajo la normativa contable anterior la entidad había permitido el reconocimiento de reembolsos y activos contingentes inciertos, estos se deberán eliminar del balance de apertura de acuerdo con la normativa NIIF.

**Reconocimiento de algunos nuevos Activos y Pasivos:** La entidad deberá reconocer todos aquellos activos y pasivos que surjan al poner en práctica las NIC así no vayan a ser puesto en prácticas en la normativa anterior. Bajo la NIC 37 se requiere el reconocimiento de algunas provisiones como pasivo en el balance de situaciones. Entre esas provisiones podemos destacar los costos de reestructuraciones, los contratos onerosos y las garantías.

Las responsabilidades del impuesto diferido deberán ser reconocidas de acuerdo con la NIC 12.

**Reclasificaciones:** La entidad deberá reclasificar algunos elementos del balance de situación Elaborado Bajo Los PCGA para que figuren en el balance de situación bajo la NIIF.

La NIC 10 no permite clasificar los dividendos declarados después de la fecha de cierre del balance como un pasivo. En el momento de aplicar las NIIF estos deben ser reclasificados como parte de las reservas

Las partidas que conforman los activos intangibles en una combinación de negocio siguiendo los PCGA debe ser reestructurado si no cumplen los parámetros dictados por la NIC 38.

- Valoración: De forma general se deberá aplicar la normativa NIIF en la valoración de aquellos activos y pasivos reconocidos.
- Ajustes requeridos para moverse desde la normativa contable anterior a la normativa NIIF en el momento de su adopción: Los ajustes derivados del cambio de la normativa contable NIIF deberán ser reconocidos directamente en el saldo de reservas de la empresa

## **Excepciones al principio de valoración de la Norma internacional información Financiera N° 1**

**Excepciones Opcionales:** Las políticas descritas en la NIIF 1 tienen carácter retroactivo existen exenciones que no tienen que ser cumplidas obligatoriamente por la entidad.

Combinación de Negocio ocurrido antes de la fecha de apertura del balance de situación:

La NIIF es de difícil aplicación sobre la combinación de negocio de tal modo una entidad podrá mantener los importes contabilizado bajo los PCGA ejemplo:

- Si bajo la normativa anterior la entidad no reconoce en una combinación de negocio un determinado activo y pasivo bajo las NIC tampoco deben ser reconocidos.
- En el fondo de negocio no deberá ser ajustado la asignación de compra en la adquisición

### **Inmovilizado contabilizado a coste histórico**

- a. Se permite una valoración de activos a su valor razonable en la transición entre los PCGA y las NIC esta opción serán aplicables a los activos intangibles si existe un mercado de activo
- b. En caso que la entidad hubiese realizado revaloraciones antes de la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad se permite utilizar dicho revalorización como una estimación del coste del activo en el momento de la transición entre las PCGA y las NIC.

- c. De manera similar del caso anterior podría ocurrir que en la transición la entidad hubiese realizado una estimación de los costos de sus activos o pasivos a su valor razonable. Esta valorización puede considerarse su valor razonable bajo la NIC.

**Excepciones Obligatorias:** Existen tres importantes a los principios de valoración general lo que se exponen a continuación no son voluntarios, sino obligatorio.

- **Instrumentos Financieros:** De acuerdo a la NIC 39 los instrumentos financieros reconocidos por la entidad tienen que ser realizado de manera prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no reconoció una cobertura de acuerdo a los PCGA no deberá ser reconocido en la transición a las NIC. De manera similar si la entidad reconoció una cobertura bajo los PCGA deberá ser reconocida en la transición a las NIIF deberá aplicarse la NIC 39 prospectiva.
- **Información a utilizar en la Estimación Retrospectivamente de Las NIIF:** En aquellos casos que la entidad necesite realizar estimaciones retrospectivas para proceder a la transición entre los PCGA y las NIC específicamente en lo siguiente: La compañía deberá utilizar la misma información y estimación que utilizó bajo los PCGA siempre y cuando que el procedimiento sea consistente con las normas las NIC. En caso que no pueda ser utilizado se deberán hacer los ajustes correspondientes.

Si se pueden demostrar que los que las estimaciones realizadas bajo los PCGA eran erróneas no deberán ser reflejadas en las cuentas realizadas bajo NIIF.

## Información Comparativa

En la transición a las Normas Internacionales de Información Financiero puede ocurrir que ya entidad tenga que suministrar información adicional sobre sus Estados Financieros, tales como información por segmento o los beneficios por acción que no era necesario mostrar en los PCGA.

La NIIF solo requiere un ejercicio de información comparativa en, sus estados financieros. Mostrar información sobre sus ejercicios anteriores será opcional.

La entidad deberá exponer como ha efectuar la transición de sus normativa contable anterior (PCGA) a las NIIF así como el impacto que ha tenido la nueva normativa sobre la situación patrimonial y financiera, debiendo realizar una conciliación del neto patrimonial teniendo en cuenta los PCGA y las NIIF y de los resultados obtenidos se deberán comparar y explicar sus diferencia esta conciliación deberá realizarse:

- En el balance de apertura de los estados financieros aplicando las NIIF.
- Conciliación entre las ganancias y las pérdidas del último ejercicio Utilizando los PCGA y el beneficio y la pérdida utilizando las NIC.
- En caso que en el proceso de transición entre normativas se encuentre errores importantes estos deberán ser desglosados y separados en los estados financieros.

Se deberán explicar cualquier ajuste realizado en los estados financieros

## **CAPITULO IV**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1 Conclusiones**

- La NIC 18 se enfoca básicamente al estudio de los ingresos por actividades ordinarias, es decir todas aquellas efectuadas con regularidad y constancia dentro de las empresas y de las cuales se debe rendir cuenta en un momento determinado del periodo contable
- La NIC 18 debe ser aplicada al contabilizar ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos: (a) la venta de productos; (b) la prestación de servicios; y (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos
- El principio clave de la NIIF 1 es la aplicación retroactiva de todas las NIIF vigentes a la fecha del balance general de los primeros estados financieros realizados según las NIIF.
- La visión general de los requerimientos de la NIIF 1 explica la selección de las políticas contables, las implicaciones de las exenciones opcionales y de las excepciones obligatorias.

## 5.2 Recomendaciones

- Establecer medios más eficaces de comunicación e información en materia de adopción y aplicación de las NIC y NIIF dentro de la comunidad contable del país
- Proponer grupos de estudios conformados por estudiantes de la UDO y profesionales en la materia para iniciar un proceso masivo de divulgación de las NIC y las NIIF y su aplicación obligatoria
- Diseñar mecanismos tales como cursos, charlas, seminarios que permitan la comprensión teórica y aplicación práctica de los conocimientos adquiridos en materia de información directa sobre los avances de las NIC y NIIF en el país.
- Incluir en el pensum de estudio materias electivas que su contenido programático sea relacionado a la aplicación e implementación de las NIC y las NIIF

## BIBLIOGRAFÍA

ARIAS. (1998). Mitos y Errores en la elaboración de Tesis y Proyecto de

ARRIOJAS (2002). Guía metodológica para la elaboración del Plan

BALESTRINI (2.002). Como se elabora el proyecto de investigación. (6ta Edición). Caracas: Editorial BL Consultores y Asociados.

HERNÁNDEZ (2.001). Metodología de la Investigación. (2da edición). Investigación. Venezuela. Editorial Episteme. México: Editorial Mc Graw Hill.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 18 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N 18 INGRESOS ORDINARIOS Revisada 2005

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) N° 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

NORMAS INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC/ NIIF. Coordinares: Oriol Amat y Jordi Perramon (Univ.Ponpeu Fabra)

RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CONTABILIDAD VENEZOLANA, Enero 2005.



**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**

<b>TÍTULO</b>	<b>ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 18 INGRESOS ORDINARIOS Y LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA N° 1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA</b>
<b>SUBTÍTULO</b>	

**AUTOR (ES):**

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CULAC / E MAIL</b>
<b>Ruth Carrión</b>	<b>CVLAC: 10.285.137</b> <b>E MAIL: <i>ruthnohemicarrion@hotmail.com</i></b>
<b>Jennifer Loroima</b>	<b>CVLAC: 8.287.383</b> <b>E MAIL: <i>Jenniferloroima@hotmail.com</i></b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>

**PALÁBRAS O FRASES CLAVES:**

Normas internacionales
Contabilidad
Ingresos
Ordinarios
NIIF
Adopción

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**

ÁREA	SUBÁREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	Contaduría Pública

**RESUMEN (ABSTRACT):**

El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. La NIC 18 identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios. En el mismo orden de ideas se tiene que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son las normas e interpretaciones contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) con sede en Londres. Éste es un organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial. El principio clave de la NIIF 1 es la aplicación retroactiva de todas las NIIF vigentes a la fecha del balance general de los primeros estados financieros realizados según las NIIF. Hay diez exenciones opcionales que disminuyen la obligación de la aplicación retroactiva. Igualmente, hay cuatro excepciones obligatorias en las cuales no se permite la aplicación retroactiva. La visión general de los requerimientos de la NIIF 1 explica la selección de las políticas contables, las implicaciones de las exenciones opcionales y de las excepciones obligatorias. Se proporciona un ejemplo integral que incluye estados financieros modelo, políticas contables y divulgaciones para demostrar, en forma práctica, los requerimientos de la adopción por primera vez.

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:****CONTRIBUIDORES:**

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
Manuel Ramos	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	Mj10ramos@yahoo.es			
	E_MAIL				
Juan Martínez	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

2009 AÑO	04 MES	02 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:****ARCHIVO (S):**

<b>NOMBRE DE ARCHIVO</b>	<b>TIPO MIME</b>
Tesis. ISRE.doc	Aplication/ms Word

**CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS:** A B C D E F G H I J K L  
M N O P Q R S T U V W X Y Z. a b c d e f g h i j k l m n o p q r s t u v w x y  
z. 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9.

**ALCANCE**

**ESPACIAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)

**TEMPORAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)

**TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:**

**LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

---

**NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:**

**PREGRADO**

---

**ÁREA DE ESTUDIO:**

**Departamento de Administración**

---

**INSTITUCIÓN:**

**Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui**

---



---



---

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**

**DERECHOS**


De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajo de grado:

“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad, y sólo podrán ser utilizados con otros fines con el consentimiento del Consejo del Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

  
Ruth Carrion  
**AUTOR**

  
Jennifer Loroima  
**AUTOR**

  
Lcdo. Manuel Ramos  
**TUTOR**

  
Lcdo. Juan Martínez  
**JURADO**

  
Prof. Daysi Rodríguez  
**POR LA SUBCOMISION DE CURSOS  
ESPECIALES DE GRADO**