

UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA
CURSOS ESPECIALES DE GRADO



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Realizado Por:

RODRÍGUEZ B, MARIELA.

ROJAS G, PATTRYK J.

Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial

Para optar al Título de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, ABRIL 2009

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

**ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD
NÚMERO 36 (DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS) – 37 (PROVISIONES,
PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES) Y SU
APLICABILIDAD EN VENEZUELA DE ACUERDO AL CRONOGRAMA DE
ADOPCIÓN APROBADO POR LA FEDERACIÓN DEL COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA.**

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA
NÚMERO 300 (PLANEACION DE UNA AUDITORIA DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS) - 315 (ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO Y
VALORACION DE LOS RIESGOS DE DECLARACIONES EQUIVOCADAS
IMPORTANTES) Y SU ADOPCIÓN EN VENEZUELA.**

REALIZADO POR:

Rodríguez B, Mariela.

C.I. 17.235.823.

Rojas G, Pattryk J.

C.I. 17.956.191.

TRABAJO DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO PARCIAL

PARA OPTAR AL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA PÚBLICA

BARCELONA, ABRIL DE 2009

ÍNDICE GENERAL

	<i>Pag.</i>
ÍNDICE GENERAL	III
DEDICATORIA	VIII
AGRADECIMIENTO	X
PRESENTACIÓN	XII
OBJETIVOS	XIII
General	XIII
Específicos	XIII
METODOLOGÍA	XIV
IMPORTANCIA	XV
INTRODUCCIÓN	XVI
EL PROBLEMA	22
1.1. Planteamiento del Problema	22
1.2. Interrogantes	24
1.3. Justificación	25
1.4. Importancia	27
1.5. Objetivos de la Investigación	29
1.6. Glosario de Términos	30
CAPITULO II. BASES TEÓRICAS	32
2.1. Antecedentes Históricos	32
2.2. Contabilidad	34
2.3. La problemática de las normas contables	36
2.3.3. <i>La necesidad de la existencia de Normas Contables y problemas de su aplicación</i>	43
2.4. Normas Internacionales De Contabilidad (NIC'S).....	48
2.4.2. <i>Los componentes de un sistema de aplicación de normas contables</i>	51

2.5. Las International Financial Reporting Standards (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	52
2.6. EL International Accounting Standards Board (IASB)	53
2.7. Adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría.....	54
2.8. Clasificación de las Normas Internacionales de Contabilidad de acuerdo al propósito de las mismas	56
2.9. Bases en que se fundamentan las mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad	58
CAPITULO III. MARCO METODOLÓGICO	60
3.1. Modelo de la investigación	60
3.2. Diseño de la investigación.....	61
3.2.1. <i>Diseño de Investigación – Acción</i>	61
3.3. Tipo de investigación	61
3.4. Procedimiento de recolección de información	62
CAPITULO IV	63
4.1. Norma Internacional de Contabilidad N° 36 “Deterioro del Valor de los Activos”	63
4.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”	145
CAPITULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	191
5.1. Conclusiones	191
5.2. Recomendaciones.....	194
ANEXOS.....	196
BIBLIOGRAFÍA	198
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS	198
INTRODUCCIÓN	CCV
CAPITULO I. EL PROBLEMA.....	207
1.1. Planteamiento Del Problema	207
1.2. Justificación	210
1.3. Objetivo De la Investigación.....	212

1.3.1. <i>Objetivo General</i>	212
1.3.2. <i>Objetivos Específicos</i>	212
1.4. <i>Glosario de Términos</i>	213
CAPITULO II. BASES TEÓRICAS	220
2.1. <i>Auditoría</i>	220
2.1.1. <i>Objetivo de la Auditoría</i>	221
2.1.3. <i>Importancia De La Auditoría</i>	223
2.2. <i>Clasificación De La Auditoría Desde El Punto De Vista De La Contaduría Pública</i> ...	224
2.3. <i>Aspectos evolutivos de la auditoría</i>	227
2.3.1. <i>Historia De La Auditoría</i>	227
2.3.4. <i>Procedimientos de la Auditoría</i>	233
2.3.4.1. <i>Planeación</i>	233
2.3.4.2. <i>Ejecución</i>	235
2.4. <i>Características de la Labor de Auditoría</i>	239
2.5. <i>Auditoría Integral</i>	240
2.5.1. <i>Definición</i>	240
2.5.2. <i>Principios Generales De Auditoría Integral</i>	242
2.5.3. <i>Normativa</i>	245
2.6. <i>Contratos y servicios de Aseguramiento</i>	247
2.6.1. <i>Elementos De Un Contrato De Aseguramiento</i>	249
2.6.2. <i>Contratos De Alto Nivel De Aseguramiento</i>	250
2.6.3. <i>Requerimientos Éticos</i>	251
2.6.4. <i>Acuerdo De Los Términos Del Contrato</i>	252
2.6.5. <i>Control De Calidad</i>	253
2.6.6. <i>Planeación y Conducción</i>	253
2.6.7. <i>Evidencia</i>	255
2.6.8. <i>Documentación</i>	255
2.6.9. <i>Hechos Posteriores</i>	256
2.6.10. <i>Uso Del Trabajo De Un Experto</i>	256
2.6.11. <i>Presentación De Informes</i>	258
2.6.11.1. <i>Contenido del informe</i>	258
2.6.11.2. <i>Limitación o Conclusión Negativa</i>	261
2.7. <i>Las Nuevas Normas Profesionales</i>	262
2.8. <i>La Necesidad de Tener Normas de Auditoría de Mejor Calidad</i>	263

2.9. Las International Financial Reporting Standards (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	264
2.10. EL International Accounting Standards Board (IASB)	265
2.11. Objetivos de las Normas Internacionales	265
2.12. Adopción de Normas Internacionales de Auditoría	266
2.13. Ventajas De La Adopción De Las Normas Internacionales De Auditoría	267
2.14. Comparación Entre Las Normas Internacionales de Auditoría Y Las Declaraciones De Normas de Auditorías:.....	269
CAPITULO III. MARCO METODOLOGICO	303
3.1. Tipo De Investigación	303
CAPITULO IV	304
4.1. Norma internacional de auditoría n° 300 “Planeación de una auditoría de los estados financieros”	304
4.1.1. <i>Análisis de la Norma Internacional de Auditoría N° 300 “Planeación de una Auditoría de Estados Financieros”</i>	325
4.2. Norma Internacional de Auditoría 315 “Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa”	332
4.2.1. <i>Análisis De La Norma Internacional De Auditoría N° 315 “Entendimiento De La Entidad Y su Entorno y Valoración De Los Riesgos De Declaraciones equivocadas Importantes”</i>	420
4.3. Análisis Comparativo Entre la Norma Local Declaración Sobre Normas Y Procedimientos De Auditorías N°6 Planeación Y Supervisión Y La Norma Internacional De Auditoría N° 300 Planeación De Una Auditoría De Los Estados Financieros	430
CAPITULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	433
5.1. Conclusiones	433
5.2. Recomendaciones.....	435
BIBLIOGRAFÍA	437
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS	439

RESOLUCIÓN

De acuerdo al Artículo 44 del Reglamento de Trabajo de Grado:

“Los Trabajos de Grado son exclusivamente propiedad de la Universidad de Oriente y sólo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, el cual lo participará al Consejo Universitario”.

DEDICATORIA

A Dios Todo Poderoso y a la Virgen del Valle, por iluminar el camino y darme la fuerza necesaria para culminar esta meta impuesta por mi misma.

A mis padres, por haberme dado el ser, encaminar mis pasos por el deseo de superación y esperar con ilusión el logro de esta meta.

A mis Tíos, en especial a Jesús quien fue pilar fundamental en esta preparación profesional.

A mis Primos, quienes en todo momento supieron estimularme dándome su apoyo con ternura profunda para que se hiciera realidad mi propósito. En especial a Lucio por su colaboración.

A mis Amigas que en todo momento estuvieron conmigo, en especial Sismai y María Fernanda.

A Pattryk, que resultó ser la compañera de áreas ideal.

Mariela Rodríguez.

Este trabajo se los dedico a mis padres, Patricia y Regulo, los honro y les agradezco...!!!

Ustedes son los maestros más importantes de mi vida...!!!

Patryk, J. Rojas Gil

AGRADECIMIENTO

Quiero expresar mi agradecimiento sincero a todas las personas que de una u otra forma colaboraron e hicieron posible la realización de este trabajo, muy especialmente:

A la Lic. Iris González, cuyo asesoramiento e incondicional disposición me resulto altamente valioso en la estructuración del trabajo de áreas, de igual manera por su constancia y dedicación.

Al Lic. Manuel Ramos, quien asumió, la responsabilidad de tutelar este trabajo dándome interesantes ideas para su elaboración.

Al Lic. Juan Martínez, por su gran ayuda.

Mariela, Rodríguez.

A las dos personas más importantes y especiales en mi vida, le agradezco y reconozco, por todo el apoyo inmediato y continuo que me brindaron para yo lograr esta meta, la primera de muchas, mi Mamá Patricia y mi Abuela Margot. Un agradecimiento súper especial para mis hermanas Nina y Lyn, por soportarme tanto y por eso gran apoyo que me brindan, las quiero full...!!! Son las mejores hermanas...!

Las AMOoooo. Sin ustedes nada de esto hubiese sido posible.

A mi tía María Antonieta, gracias por su apoyo, consejos y enseñanzas. De igual manera le agradezco a mis tíos: Maribel, José Luis, Margoth y Nina.

A mis amigos: Gustavo, Francisco, Freddy y Verónica, gracias por escucharme y ser tan grandes amigos, por su apoyo, motivación y por hacerme reír cuando lo necesito.

Gracias a mis amigos de estudios y de rumbitas: Endrina, Carolina, Vanessa, Gloriannys, Sabrina, Diana, Karina y Antonio, gracias por todo el apoyo, en cada uno de ustedes he sentido verdadera amistad y llegaron a convertirse en seres muy especiales para mí.

A la Universidad de Oriente, por ser la institución que contribuyo a mi formación académica.

Y a todas aquellas personas que en algún momento me ofrecieron apoyo y motivación para yo alcanzar esta meta, para cada uno de ustedes mi más sentidas GRACIAS!!!

Patryk J, Rojas Gil

PRESENTACIÓN

De acuerdo a los requisitos solicitados por parte de la Universidad de Oriente. A continuación se presenta el trabajo de grado como requisito parcial para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública.

Se elaboran dos informes los cuales han sido revisados y aprobados por el personal encargado de las Áreas Especiales de Grado.

Tutor (s): Lcdo. Manuel Ramos.

Lcdo. Juan Martínez.

Tema: Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 36 (Deterioro Del Valor De Los Activos) – 37 (Provisiones, Activos Y Pasivos Contingentes) y su Aplicabilidad en Venezuela de Acuerdo al Cronograma de Adopción aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

Tutor: Lcda. Iris González.

Tema: Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Número 300 (Planeación De Una Auditoría De Estados Financieros) - 315 (Entendimiento De La Entidad Y Su Entorno Y Valoración De Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Importantes) y su Adopción en Venezuela.

OBJETIVOS

General

Cumplir con los reglamentos y estatutos pautados por la Universidad de Oriente, esta investigación se refiere, al estudio y evaluación de los resultados obtenidos, de los diferentes trabajos de investigación que se llevaron a cabo durante el curso de Contaduría II, como requisito para optar al título en Licenciado en Contaduría Pública.

Específicos

- Facilitar a los estudiantes de la Universidad una herramienta práctica de consulta para futuras investigaciones.
- Incrementar y desarrollar los conocimientos adquiridos a lo largo de la carrera.
- Aportar conocimientos actualizados acerca de los temas estudiados durante el curso especial de grado.
- Preparar y complementar la información de los estudiantes para el mejor desempeño de su carrera profesional.

METODOLOGÍA

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

- Investigación bibliográfica.
- Asistencia a clases.
- Revisión de revistas especializadas.
- Revisión de materiales de talleres.
- Consultas vía Internet.

Excelente asesoría de los profesores: Quienes nos brindaron toda la información realmente requerida para culminar nuestra investigación.

IMPORTANCIA

Son importantes los Cursos Especiales de Grado, para los estudiantes de la Universidad de Oriente, ya que representa el medio más rápido para obtener el título universitario. También recabamos una serie de información a través de la investigación de los diferentes temas que fueron objeto de análisis, mediante el asesoramiento de los profesores, y de esta manera se relaciona con nuestra carrera, generando a nosotros la capacidad para aplicar los conocimientos adquirido a lo largo de esta.

Otorga a los estudiantes la oportunidad de expresarse en ciertos casos, en donde se tiene que afrontar diversas situaciones de la cual nos sirve para la toma decisiones importantes, ya que no depende de una sola persona.

Además su contenido se podrá utilizar como material de apoyo para realizar otras investigaciones de las áreas tratadas.

INTRODUCCIÓN

Con la finalidad de cumplir con los Requisitos exigidos por la Universidad de Oriente, Núcleo de Anzoátegui para optar por el Título de **LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**, se desarrolló este análisis de los Cursos Especiales de Grado, agrupándose Áreas diferentes en un sólo trabajo cada una de las antes mencionadas engloba un tema específico, los cuales serán clasificados en dos partes y se hará de la siguiente manera.

I Parte: “Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 36 (Deterioro Del Valor De Los Activos) – 37 (Provisiones, Activos Y Pasivos Contingentes) y su Aplicabilidad en Venezuela de Acuerdo al Cronograma de Adopción aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

De la Cátedra: Contabilidad

Dirigido por: Lcdo. Manuel Ramos y Lcdo. Juan Martínez

II Parte: “Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Número De las Cátedras: Auditoría 300 (Planeación De Una Auditoría De Estados Financieros) - 315 (Entendimiento De La Entidad Y Su Entorno Y Valoración De Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Importantes) y su Adopción en Venezuela.

Dirigido por: Lcda. Iris González

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA**



**ANALISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD NUMERO 36 (DETERIORO DEL VALOR DE LOS
ACTIVOS) - 37 (PROVISIONES, ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES) Y
SU APLICABILIDAD EN VENEZUELA DE ACUERDO AL CRONOGRAMA
DE ADOPCIÓN APROBADO POR LA FEDERACIÓN DEL COLEGIO DE
CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA**

Presentado Por:

Rodríguez Mariela

Rojas Pattryk

Barcelona, Abril 2009

INTRODUCCIÓN

La carrera para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's) ya ha comenzado. A la espera de que estas reglas se vuelvan obligatorias para todas las empresas, estas han empezado a echar cuentas calculando el impacto que el cambio tendría en sus resultados. La lentitud a nivel mundial en la adopción de algunas de estas normas y el retrasos de otras ha creado ciertas confusiones.

Las NIC's como se le conoce popularmente son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados, estas normas son emitidas por el Internacional Accounting Standar Board (IASB), hasta la fecha se han emitidos 41 normas. El objetivo principal de las NIC's es la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros sin importar la nacionalidad de quien los estuviese leyendo o interpretando.

En la Unión Europea en principio del 2005 fue obligatorio aplicar estas normas para todos los grupos cotizados y para sus cuentas consolidadas. Los grupos de empresas que no están en bolsas también podrán formular sus cuentas con estas guías internacionales.

En este esfuerzo de adopción, las empresas tienen que identificar el impacto que la aplicación de las NIC's tendrán en su resultados. A raíz de esto se espera que en nuestro país, Venezuela, estas normas internacionales entren en vigencia el 1-1-09 para aquellas empresas que coticen en la bolsa de valores y para aquellas empresas que no coticen en la bolsa se espera su adopción para el 1-1-10.

Las NIC's son principios más que reglas detalladas, que persiguen facilitar la información de los resultados de las empresas. Estas reglas presentan diferencias significativas con la legislación contable vigente en la actualidad.

Las normas que estudiaremos en el presente trabajo son: “Deterioro del Valor de los Activos”. La aplicación de este criterio significa que un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar y “Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”, esta norma prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente. Hasta la fecha las empresas pueden dotar provisiones casi cuando quieren, pues esta figura no está muy definida en la normativa actual. Las provisiones suponen la disminución del resultado del ejercicio. Cuando se apliquen las normas internacionales será mucho más fácil que esto se produzca porque estas exigen que todos los gastos se contabilicen solo cuando se producen.

La nueva normativa exige un mayor desglose de la información financiera y con mayor claridad. Las empresas por ejemplo tendrán que informar sobre los sistemas de control de riesgo. El objetivo son unas cuentas más homogéneas, ya que permitirán comparar la información financiera de empresas de distintos países.

Las Normas Internacionales de Contabilidad, son producto de grandes estudios y esfuerzo de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área

contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Actualmente en el país existe muy poca información acerca de la adopción de estas normas, son contados los profesionales dedicados al área contable que saben cómo será la aplicación de estas normas, es de preocupación ya que se espera que para finales del 2010 todas las empresas venezolanas adopten estas normas en sus estados financieros.

En este sentido la estructura de esta investigación comprende cinco capítulos principales, los cuales son:

Capítulo I, mismo que enmarca el planteamiento del problema; con el que se explica la realidad de la situación estudiada y el por que se considera un problema. El objetivo general, es decir, la acción concreta a alcanzar; los objetivos específicos que son las metas más precisas y directas planteadas y por último la justificación, que es la que le brinda al lector una explicación de la importancia de nuestra investigación y de los aportes que deja a la sociedad.

Capitulo II, lo conforman los antecedentes que son investigaciones previas que nos han servido de ayuda en esta investigación; las base teóricas con las cuales se le proporcionan al lector teorías que se relacionan directamente al tema y por tanto le facilitan su comprensión; y por ultimo una definición de términos básicos.

Capítulo III, referente a la metodología, en este capítulo se reseña el tipo y diseño de la investigación, la conformación de la muestra, la técnica e instrumento para la recolección de los datos seleccionados, así como también la técnica de análisis aplicada.

Capítulo IV, está compuesto de dos aspectos fundamentales, el primero por la norma internacional de contabilidad y de los cuales se sustrajo información usada directamente en esta investigación. En segundo lugar el análisis y la discusión de las mismas normas estudiadas.

Capítulo V, este resume las conclusiones a las cuales hemos llegado en cuanto al análisis de las normas internacionales estudiadas y su adopción en el país. De la misma forma se presentan las recomendaciones que dieron lugar después de haber desarrollado el tema.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1. Planteamiento del Problema

En el actual contexto mundial, se advierten importantes cambios en los conceptos y en las concepciones tradicionales, donde se tiende a la globalización de la producción y a la regionalización de los mercados.

La globalización ha dejado de ser un término marcadamente económico para transformarse en un concepto económico, político y social. Económico porque transforma las bases fundamentales del comercio, de la producción y de los mercados; político, porque trasciende las fronteras de los países y la influencia de los gobiernos; social, porque está afectando indudablemente a todos los habitantes de la sociedad y sus condiciones de vida. La globalización expresa la interacción y los efectos de una cantidad de factores económicos, planificación, comunicaciones, financiación, producción, transporte, comercialización, a través de todo 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 la colaboración de estructuras profesionales de varios países.

Este es en síntesis el mundo que la profesión contable se enfrentará en este siglo XXI, con un nuevo marco donde se deberá modificar el esquema existente. La inserción en un mercado ampliado de profesionales que deberá complementar condiciones para integrarse en el ejercicio profesional competitivo, conviviendo con otros países con iguales obligaciones y derechos.

Durante muchos años se tenía como tema de debate, la propia existencia de “normas de contabilidad”. Frente a la amplia libertad que unos pregonaban, se oponía la normativa de detalle o desarrollo. El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del contador en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación.

Los distintos trabajos profesionales que posibilitan las normas internacionales de contabilidad permiten tipificar los servicios a prestar dentro de un marco preciso y concreto. En un mundo cada vez más complejo donde la contabilidad asume cada vez mayor responsabilidad, la circunstancia de poder prestar servicios de menor calidad por satisfacer necesidades de menor nivel, no constituye un tema menor.

Las Normas Internacionales de Contabilidad en la actualidad son de mucha importancia para todo profesional que esté vinculado con el mundo financiero, por tal razón los contadores públicos debemos estar actualizado en materia de dichas normas, no solo en su preparación sino en su lectura y análisis.

De tal manera en nuestro país ahora se habla de adopción, implementación y uso de las normas internacionales de contabilidad, aunque estas todavía son desconocidas por una gran parte de profesionales y estudiantes en el país, por el cual se ha desarrollado un programa de capacitación y entrenamiento a los profesionales de la materia, a fin de poner en marcha y ejecutar normas que garanticen a nuestro país, las regulaciones de las herramientas y técnicas contables a fin de ejecutar los procedimientos para que la información sea confiable, objetiva, relevante y comparable a nivel internacional.

La adopción de estas normas permitirá a Venezuela crear las condiciones para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando la comparabilidad de las cuentas en el mercado para la competencia y la circulación de capitales y evitar así la costosa tarea de tener que traducir las mismas cuentas a diferentes normas internacionales.

1.2. Interrogantes

Así mismo, la investigación que aquí se adelanta en función de estas normas amerita el planteamiento de ciertas interrogantes:

- ¿Están los estudiantes y profesionales en conocimiento de la existencia de estas normas?
- ¿Por qué se deben implementar en el país las normas internacionales de contabilidad?
- ¿Qué ventajas y/o desventajas ofrecen a nuestro país la puesta en marcha las normas internacionales de contabilidad?

Las respuestas a estas interrogantes nos llevan necesariamente a realizar un estudio que permite dar a conocer estas normas, con el fin de que sean entendidas y aplicables por los profesionales y estudiantes especializados en la materia.

1.3. Justificación

En la actualidad se requiere de un conocimiento estándar sobre las normas internacionales de contabilidad; el presente estudio se justifica debido a la importancia que tienen estas normas en el mejoramiento del estudio y evaluación de los estados financieros.

Todo profesional que tenga el conocimiento previo de estas normas estará en capacidad de diseñar, plantear, evaluar y desarrollar estados financieros a nivel mundial.

Para llegar a estas consolidaciones, es necesario que el contador sea conocedor de las normas internacionales de contabilidad para que así puedan desarrollar su trabajo de forma eficiente y eficaz y este sea valorado en cualquier país.

La importancia de estas normas subyace en el hecho de que las mismas, por una parte, se convierten en una herramienta que da soporte teórico a los pronunciamientos del IASC (International Accounting Standards Committee), permite hacer un análisis retrospectivo de las NIC's existentes y sirve de base al sustento de las NIC's posteriores.

Lo primero que llama la atención de las Normas Internacionales de Contabilidad es que más que información contable, su objetivo es suministrar información financiera, es decir, más que consignar de manera puntual el estado contable de la empresa, estas normas pretenden ir más allá y dar información que sirvan para satisfacer a los reguladores y para que la empresa sepa el estado financiero en el cual se encuentra.

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirá a mejorar la percepción internacional de Venezuela y las empresas venezolanas como receptoras de inversiones, al hacer mucho más sencilla para la revisión de inversionistas extranjeros la presentación de los estados financieros de nuestras empresas. Con todo ello, se espera que el cambio se constituya en una ventaja comparativa que mejore la posición de las empresas venezolanas en el complejo mundo de la globalización económica actual.

1.4. Importancia

En busca de un lenguaje común y globalizado, hoy en día, la mayoría de los países están adoptando las Normativas Internacionales de Contabilidad (NIC), que son un conjunto de normas estándares contables internacionales y obligatorias en varios países.

El contar con las NIC's surgió de las dificultades de comparar los informes financieros entre un país y otro, dado que cada uno tenía sus propias normas contables. Bajo este esquema, se hace complejo tomar decisiones de negocio en distintos países al no contar con información homogénea.

Una de las razones inmediatas asociada con la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), es que la misma constituye un proceso de aplicación mundial. Dicho de otro modo, una tendencia que involucra la globalización de la profesión contable, vista bajo el paradigma de la eliminación de fronteras en cuanto a la prestación de servicios.

Además, las transformaciones originadas por el proceso de globalización traen consigo escenarios sumamente dinámicos, que obligan a las empresas a equiparar su lenguaje al de los negocios internacionales. Esto, se convierte en una variable a considerar en la educación y en el avance del conocimiento contable.

Por otra parte, la complejidad de las distintas operaciones empresariales y las consecuencias en cuanto a la demanda de información uniforme, han conducido al enfoque de un sistema bajo estándares internacionales. Este incluye la mejor comprensión de los estados financieros, la homogeneidad en la medición de resultados y por supuesto, la evaluación de la situación de la empresa considerando

indicadores de aceptación internacional. Además, las NIC's también les permiten a los usuarios de los estados financieros, comparar el desempeño de diferentes compañías, teniendo la seguridad de que los métodos utilizados para presentarlos, otorgan consistencia en la información financiera expresada en dichos estados financieros.

1.5. Objetivos de la Investigación

Sobre la base de la problemática planteada se ha propuesto los siguientes objetivos:

1.5.1. Objetivo General

Analizar y Estudiar la Norma Internacional de Contabilidad N° 36 “Deterioro del Valor del Activo” y la Norma Internacional de Contabilidad N° 37 “Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”

1.5.2. Objetivos Específicos

- Evaluar el conocimiento que tiene los estudiantes de contaduría pública y administración de la existencia de las normas internacionales de contabilidad.
- Evaluar el porqué se deben implementar en el país las normas internacionales de contabilidad.
- Determinar las ventajas y/o desventajas que ofrecen a nuestro país la puesta en marcha las normas internacionales de contabilidad.

1.6. Glosario de Términos

- Activos comunes de la compañía (*corporate assets*), Activos, diferentes de la plusvalía comprada, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros en la unidad generadora de efectivo que se está considerando y en las demás unidades generadoras de efectivo.
- Amortización (depreciación*) [*amortisation (depreciation)*] Distribución sistemática del valor depreciable de un activo entre su vida útil.
- FCCPV: Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela
- Contrato de carácter oneroso (*onerous contract*) Un contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.
- Costos de venta o disposición por otra vía (*costs of disposal*) Costos incrementales directamente atribuibles a la venta o disposición por otra vía de un activo, excluyendo los gastos financieros y los impuestos a las ganancias.
- Fecha del acuerdo (para una combinación de negocios) [*agreement date (for a business combination)*]: Fecha en que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que participan en la combinación y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público. En el caso de una adquisición hostil, la fecha más temprana en que se obtiene un acuerdo sustantivo entre las partes que participan en la combinación, es aquella en que la oferta de la entidad adquirente ha sido aceptada por un número de propietarios de la adquirida que sea suficiente para obtener el control sobre la misma.

- IASB: International Accounting Standards Board.
- IASC: *International Accounting Standards Committee*.
- IFAC: Federación Internacional de Contadores.
- Importe en libros (*carrying amount*): El importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas de valor por deterioro acumuladas que le correspondan.
- Importe recuperable (*recoverable amount*) El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor de uso.
- Mercado activo (*active market*): Un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: los bienes o servicios intercambiados en él son homogéneos; se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y los precios están disponibles para el público.
- NIC: Norma Internacional de Contabilidad
- Vida útil (*useful life*) Indistintamente: el periodo durante el cual se espera sea utilizar el activo por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

CAPITULO II

BASES TEÓRICAS

2.1. Antecedentes Históricos

En el año de 1973 nace el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), como resultado de un acuerdo tomado por ciertos organismos a nivel mundial (Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, México, Irlanda e Inglaterra).

Con base en la constitución de este organismo, se estableció un esquema normativo a nivel internacional llamado "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC), el cual se conformó de los siguientes pronunciamientos:

- Normas Internacionales de Contabilidad, NIC (International Accounting Standards IAS), emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee, IASC)

- Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad, emitidas por el Comité de Interpretaciones de IASC (Standing Interpretations Committee, SIC).

En El Salvador algunos de los esfuerzos de la profesión, orientados a la armonización de la normativa contable han sido los siguientes:

Hasta julio de 1996 el entonces Colegio de Contadores Públicos Académicos había coordinado la emisión de 18 Normas de Contabilidad Financiera (NCF).

A partir de julio de 1996 en el marco del desarrollo de la IV Convención Nacional de Contadores, patrocinada por la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador, el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador, y la Corporación de Contadores de El Salvador; bajo el Lema "La armonización contable y unidad gremial: Un reto imperativo ante la globalización", se someten a revisión las 18 NCF, y se adicionan 10 más (de la 19 a la 28); procediendo a su legitimación de acuerdo con las conclusiones generales de la IV Convención. A partir de entonces se conocen las 28 NCF, que si bien no contaban con un respaldo legal, sí se tenía la "legitimación" por parte del gremio.

Desde el año 2000 El Salvador se viene orientando hacia la adopción de las NIIF; no obstante, una falta de preparación de las partes interesadas ha ocasionado que la adopción sea postergada en varias oportunidades.

2.2. Contabilidad

Todas las empresas tienen necesidad de llevar un control de sus negociaciones mercantiles y financieras, de acuerdo con el volumen de sus operaciones. Ese control se logra mediante la implantación de un sistema que permite registrar de manera exacta, cada una de las actividades que dieron origen a un cambio de valor de la empresa, expresado en términos monetarios. Este sistema contable que requiere la empresa, debe estar ajustado a sus propias características, objetivos y sus necesidades particulares.

A continuación se exponen varios conceptos de contabilidad utilizados con mayor frecuencia en el estudio del campo comercial y empresarial:

Para el tratadista cubano **M.J. Fernando Cepero** en su libro **“Contabilidad Moderna”, Tomo I, New York, 1962**, define la contabilidad como el “Estudio de las leyes a que debe ajustarse la determinación, exposición e interpretación del estado y desarrollo de las economías particulares y establece las reglas del arte de llevar las cuentas necesarias para ello”.

W.A. Paton, en su tratado de **Contabilidad Media y Superior**, sintetiza el concepto de contabilidad desde el punto de vista de su utilidad, diciendo que, en sentido amplio, tiene como función fundamental la administración de la actividad económica, agregando lo que en su opinión constituyen los dos aspectos íntimamente ligados que conllevan: “medir y clasificar la información económica “y” comunicación de los resultados de estos procedimientos a las partes interesadas”.

Para los autores Fernando **Boter y Mauri**, “**tratado de Contabilidad General**”, **Editorial Juventud, Barcelona, 1960**, indican que la contabilidad es “La ciencia que coordina y dispone en libros adecuados las anotaciones de las operaciones efectuadas por una empresa mercantil, con el objeto de poder conocer la situación de dichas empresas, determinar esos resultados obtenidos y explicar las causas que han producidos esos resultados.”

La contabilidad se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados. Por consiguiente, los gerentes o directores a través de la contabilidad podrán orientarse sobre el curso que siguen sus negocios mediante datos contables y estadísticos. Estos datos permiten conocer la estabilidad y solvencia de la compañía, la corriente de cobros y pagos, las tendencias de las ventas, costos y gastos generales, entre otros, de manera que se pueda conocer la capacidad financiera de la empresa.

Su primordial objetivo es suministrar información razonada, con base en registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente privado o público.

Como todas las disciplinas sociales, la contabilidad no es autosuficiente y para el cumplimiento de sus objetivos se apoya en otras áreas con carácter de auxiliares, el cual son las siguientes:

- **Administración:** estudia la optimización de los recursos al servicio de una entidad económica.
- **Derecho:** precisa el marco legal de una entidad económica.

- Economía: indica los satisfactorios que conforman la riqueza de un país.
- Fiscal: establece la relación entre una entidad económica y el estado; se encarga principalmente del pago de impuestos.
- Informática: diseña e implementa los sistemas de información en general.
- Psicología: evalúa la realidad individual de los recursos humanos en las entidades económicas.

De acuerdo a lo señalado anteriormente es de suma importancia la preparación en el área contable de otros profesionales del área de negocios (ingenierías, mercadotecnia), algo necesario para establecer una comunicación efectiva con el área de contabilidad y finanzas, utilizando la información contable para tomar decisiones que mejoren a la empresa.

2.3. La problemática de las normas contables

2.3.1. Evolución de las normas contables a través de la historia

La Contabilidad tuvo sus orígenes en la necesidad de información, lo que hizo que el hombre buscara métodos de registro de los hechos económicos. Es así que ya en la antigüedad aparecen medios de información contable, que si bien eran

rudimentarios, satisfacían esas necesidades. Entre otros ejemplos tenemos las "Tabletas de Arcilla" de Babilonia, los "Papiros" de Egipto y los "Quipus" del Imperio Inca.

El gran poder económico del Imperio Romano primero y posteriormente la Edad Media con el desarrollo del comercio, condujeron a un proceso de perfeccionamiento de los sistemas contable existentes.

En 1494 Fray Luca Pacciolo dio a conocer el método veneciano en su "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita", en el que se dedica a explicar las reglas y fundamentos de la partida doble, se refiere al inventario, al diario, al mayor, contabilización de operaciones, transportes, rectificación de errores, y balance y cierre de cuentas.

Extraído el 27 de Enero del 2009, desde:
<http://www.monografias.com/trabajos15/aplicacion-nics/aplicacion-nics.shtml#problem>

En los siglos XVIII y XIX la revolución industrial, la expansión de la tecnología en los medios de producción y su alto costo, y el nacimiento de las sociedades anónimas, definen otros usuarios con nuevas necesidades de información y control. A partir de 1920, el desarrollo de la contabilidad como disciplina y como profesión, lleva a la creación de instituciones que cumplan con el doble objetivo de preocuparse por la profesión y por la técnica contable, teniendo como instrumentos la emisión de normas y reglas que las regulen. Nacen así en Estados Unidos el Instituto Norteamericano de Contadores (A.I.C.P.A.) y la Asociación Norteamericana de

Contadores (A.A.A.) la cual publicó en 1936 una "Declaración provisional de principios de contabilidad que sustentan los Estados Financieros", que si bien no abarcaba totalmente la teoría contable, cubría aspectos relevantes de exposición de la información contable.

Mientras tanto en Europa, ya en 1920 el holandés *Teodoro Limperg* propulsaba su "Teoría del Valor de Reposición". Hacia 1942 en el Reino Unido se habían emitido "recomendaciones" sobre la presentación de los estados contables. Entre los intentos de mejorar la información contable, es de destacar la posición de la Asociación Interamericana de Contabilidad que nace en 1949 en Puerto Rico y que entre otros objetivos tiene el de "estudiar y discutir las prácticas y procedimientos contables, lograr la unificación de la tecnología contable y conseguir la unificación de los métodos de enseñanza".

La VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (1965), emitió el primer enunciado de los principios de contabilidad generalmente aceptados. A este siguieron otros no menos importantes, pero al ser sólo "recomendaciones" cada país continuó aplicando sus normas propias, generándose así las divergencias.

El Comité Internacional de Normas de Contabilidad (I.A.S.C.) creado en 1973, conquista su autonomía en la emisión de las normas internacionales de contabilidad en 1981. En su enfoque prevalecieron los aspectos prácticos y las normas tendieron a la solución de problemas puntuales, con el agregado de permitir varias alternativas en cada caso, muchas veces divergentes. Ante las complicaciones que se presentaban, en 1989 el I.A.S.C. emite su "Marco Conceptual para la Elaboración y Presentación de los Estados Contables" lo que constituye el primer intento de una entidad profesional internacional por establecer una estructura teórico-conceptual de la Contabilidad.

También a comienzos de la década de 1970 surge en E.U.A. la Junta de Normas de Contabilidad Financiera (F.A.S.B.) organismo independiente que sustituyó a la A.I.C.P.A. en la emisión de normas de contabilidad, y que resumió y ordenó los principios contables vigentes en su "Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".

2.3.2. Objetivos y características de la información contable

El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), en su Accounting Terminology Bulletin N° 1 define a la Contabilidad como "el arte de:

1) Registrar, clasificar y resumir en una forma significativa y en términos de dinero, las transacciones y hechos que son, al menos en parte, de carácter financiero, e

2) Interpretar los resultados de ello".

La contabilidad forma parte del sistema de información de un ente y proporciona datos cuantitativos y cualitativos sobre el patrimonio - su composición y evolución en el tiempo - para facilitar la toma de decisiones de los administradores y los terceros.

Esto involucra un conjunto de procedimientos para la medición, registración, análisis, interpretación y comunicación de los hechos que afectan el patrimonio de los entes (las normas contables). Este proceso, tiene su culminación en informes

contables periódicos destinados a exponer la situación de los entes emisores (los estados contables).

En la XI Conferencia Interamericana de Contabilidad de Puerto Rico en 1974, se acordó que los estados contables debían proporcionar información útil para:

- Analizar la eficiencia de la dirección.
- Servir de base para determinar la carga tributaria y para otros fines de política fiscal y social.
- Ser utilizada como una de las fuentes de información para la contabilidad nacional.
- Determinar la legitimidad de las distribuciones de ganancias y servir como guía para la política de la dirección y de los inversionistas en esa materia.
- Servir de base para la solicitud y concesión de créditos financieros y comerciales.

- Servir de guía a los inversionistas interesados en comprar y vender.
- Ser utilizada como base para la fijación de precios, tarifas, situación crediticia, económica, financiera, etc.

Según el Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASC, el cumplimiento de los objetivos de la información contable exige que la misma deba tener determinadas características cualitativas, a saber:

Comprensibilidad: la información debe ser comprensible para los usuarios quienes deben poseer un conocimiento razonable sobre los negocios y las actividades económicas, sin embargo no debe excluirse información relativa a asuntos complejos por el hecho de que pueda ser muy difícil de entender para ciertos usuarios;

Relevancia: la información es relevante cuando afecta la toma de decisiones de los usuarios en cuanto a las evaluaciones de eventos presentes, pasados o futuros, o en la corrección o confirmación de evaluaciones pasadas. La relevancia de la información se determina de acuerdo a su naturaleza y/o importancia;

Confiabilidad: la información es confiable cuando se encuentre libre de errores importantes y cuando los usuarios pueden basarse en la misma para presentar lo que razonablemente se espera que represente. Debe contabilizar las transacciones y otros eventos de acuerdo a su sustancia y realidad económica y no solo en su forma legal; debe ser neutral, es decir libre de sesgos; debe incluir cierto grado de precaución en el

ejercicio de los juicios necesarios para realizar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, y ser completa dentro de los límites de costo e importancia.

Comparabilidad: debe permitir la comparación de los estados contables de una empresa y de diferentes empresas a través del tiempo, a fin de identificar tendencias en la posición financiera y en los resultados de la misma.

No debemos perder de vista las limitaciones a la relevancia y confiabilidad de la información, es decir:

- Oportunidad: la información presentada con retraso puede perder su relevancia;
- Equilibrio costo-beneficio: los beneficios derivados de la información deben exceder el costo de obtenerla
- Balance en características cualitativas: es continuamente necesario analizar la importancia relativa de las características en cada caso

2.3.3. La necesidad de la existencia de Normas Contables y problemas de su aplicación.

Los Estados Contables son informes destinados fundamentalmente a terceros, quienes tienen restricciones a acceder a otro tipo de información adicional sobre el ente, por lo que es necesario que sean conocidos los criterios seguidos en su preparación y que sean de aceptación generalizada.

Esto nos conduce a la existencia de normas contables, esto es a lo que tanto el Pronunciamiento N° 10 del C.C.E.U. como el Decreto N° 105/91 definen como "los criterios técnicos previamente establecidos y conocidos por los usuarios, que se utilizan como guía de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de la información contable (estados contables) y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada, la situación patrimonial, económica y financiera de un ente".

Sin embargo ante determinadas situaciones no siempre se llega a la misma solución, adoptando muchas veces diferentes tratamientos contables. Las diferencias se pueden originar, entre otras, por:

- las condiciones sociales, económicas y legales imperantes en cada país, lo que influye en el grado de desarrollo de las normas contables
- la existencia de usuarios con diferentes objetivos en la información contable, (por ej. lo que se relaciona con las diversas fuentes de financiamiento de las empresas - mercado de capitales o instituciones de crédito-, los accionistas, el fisco, etc.).

- la propia subjetividad de la información contable en sí misma.
- Ante una situación concreta, el emisor debe definir en primer lugar la norma a aplicar, para lo cual debe optar en un marco normativo en el cual pueden coexistir:
 - normas impuestas por organismos locales (fiscales, financieros, bursátiles, etc.),
 - pronunciamientos técnicos profesionales,
 - normativa de organismos internacionales de crédito o contralor,
 - normas de otros gobiernos o asociaciones profesionales de otros países,
 - las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), etc...

Esta existencia simultánea no es necesariamente armónica en todas las ocasiones.

A todo esto, si consideramos que las normas, en la mayoría de los casos, surgen como consecuencia de la necesidad de reglamentar una situación ya existente, el

profesional contable recibe a menudo el desafío de nuevas situaciones no contempladas en el cuerpo normativo en vigencia.

Considerando la incansable dinámica de los cambios en todo aquello que es objeto de tratamiento contable (nuevos negocios, globalización de mercados, nuevos instrumentos financieros, nuevas formas de asociación, etc.) y la lentitud de los emisores de normas en responder a estas inquietudes, se manifiesta la necesidad del profesional de ejercitar su ingenio y criterio frente a los mismos.

Por lo anterior, el conocimiento teórico del contador resulta fundamental para el planteamiento de soluciones ante los vacíos normativos, lo que alienta la investigación contable generadora de nuevas normas o de modificaciones a las existentes.

Frente a todo ello corresponde preguntarse si se necesitan normas generales, sean nacionales o internacionales, para preparar y presentar estados contables.

La respuesta no puede ser otra que afirmativa, dado que hablar un lenguaje común, permitir la comparabilidad, la confiabilidad y la consistencia de la información contable requiere de la aplicación de reglas comunes, y esto es válido tanto para la valuación de los bienes y transacciones, la revelación de los datos o la revisión por parte de terceros independientes. Todo ello a su vez dependiendo del ambiente, nacional o internacional, en que la información deba presentarse y/o analizarse.

En síntesis, sólo la existencia de un cuerpo orgánico de normas contables armonizadas puede asegurar el cumplimiento de los objetivos y de las características relevantes de la información contable.

*Extraído el 14 de Enero de 2009 desde: www.hacienda.go.cr/.../Organismos%20emisores%20en%20la%20búsqueda%20d
(García Díez, Julita y Lorca Fernández, Pedro. *La aceptación de las normas internacionales de contabilidad: un proceso no exento de dificultades*. En: *Revista Legis del Contador N° 10 Abril / junio, 2002, pp. 15 – 44.*)*

2.3.4. La armonización y sus obstáculos

La superación de las dificultades que tanto la dispersión de normas, como la existencia de diversos criterios alternativos permitidos acarrear, ha llevado a la búsqueda de mecanismos de unificación y especialmente de armonización, ya sea en el plano nacional de cada país, en el regional o el internacional.

La tendencia clara hoy, materializada en los pronunciamientos de los diversos organismos emisores de normas, es tanto hacia la eliminación de tratamientos alternativos permitidos como a los intentos de armonizar cuando no unificar las normas contables. Si bien todos estamos de acuerdo en que la armonización es algo necesario, hay múltiples causas que dificultan la misma. Entre ellas pueden destacarse:

- La prioridad de los organismos emisores de normas en atender las necesidades de las empresas que operan en su propio país, antes de compatibilizar con las normas de otros países;

- El "nacionalismo" de los países. Estamos convencidos de que somos los dueños de la verdad, y la sola idea de que otro país tenga una mejor interpretación de un hecho económico, es como una traición. El Cr. Juan R. Herrera, ex presidente de IFAC y AIC ha llamado a esto el "Síndrome del Centro del Mundo: como un país considera que tiene razón, los que deben cambiar sus normas para lograr la armonización son los demás países".
- En muchos países no existe presión suficiente por parte de los usuarios para la armonización de normas, pues los grandes interesados en la información contable tienen capacidad propia como para "traducir" los estados a las normas locales.
- La falta de armonización genera ciertamente varias desventajas, entre las que encontramos:
 - mayor costo en la preparación de información contable: se deben preparar varios juegos de estados contables de acuerdo a las normas locales, a la del país de la casa matriz o incluso a las del país en cuyas bolsas coticen sus acciones;
 - difícil valoración de los resultados de las operaciones en diferentes países y con relación a otras empresas, así como de la empresa en su conjunto en caso de la existencia de subsidiarias;

- a nivel de usuarios se da la confusión al evaluar las acciones, lo que limita el atractivo de los valores de la empresa, afectando su valor de mercado y su costo de capital.

2.4. Normas Internacionales De Contabilidad (NIC'S)

Las Normas Internacionales de Contabilidad han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), 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 a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera. Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

Del análisis de los antecedentes y los textos de las NIC's, se concluye que la aplicación de las mismas permite cumplir adecuadamente con las características más relevantes de la información contable, satisfaciendo la mayor parte de las necesidades de los interesados en ella.

El grado de aceptación internacional de las NIC's ha ido en aumento constante y ello se refleja en los acuerdos alcanzados con el IOSCO, organismo que nuclea las bolsas de valores a nivel mundial, en las definiciones del Fondo Monetario Internacional, del Banco Mundial y de las Naciones Unidas, en las propuestas de las Conferencias Interamericanas de Contabilidad y aún en el seno del GIMCEA (Grupo de Integración del Mercosur de Contabilidad, Economía y Administración).

A partir del año 1993, el I.A.S.C. (International Accounting Standards Committee) organismo privado independiente encargado de la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad, se encuentra en un proceso de reforma y revisión de las mismas.

Mientras las normas reformadas no han sufrido cambios sustantivos con respecto al texto original, modificando la terminología para armonizarla con la práctica actual y corrigiendo las referencias cruzadas, las normas revisadas consisten en la mayoría de los casos en una reformulación de las mismas con algunos cambios conceptuales importantes.

En todo este proceso, se ha tendido a la eliminación de tratamientos alternativos para transacciones o eventos similares, buscando más precisión en la presentación de los estados contables. En algunos casos donde las NIC's por razones prácticas no permitían su eliminación, se mantiene el tratamiento más adecuado como tratamiento punto de referencia, y en otros como tratamiento alternativo permitido, pero reservado a casos excepcionales.

Las NIC's, el Marco de Conceptos para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, y las interpretaciones de la SIC (Standing Interpretations Committee), constituyen un cuerpo integrado de normas emitidas por un organismo internacional, independiente y multidisciplinario, que recogen los enunciados, principios, objetivos y características de la información contable y en particular resultan ser el vehículo más adecuado para la armonización internacional de las normas.

2.4.1. Finalidad de las Normas Internacionales de Contabilidad

Las Normas Internacionales de Información Financiera son las normas e interpretaciones contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que es el organismo creado para establecer normas contables de aplicación mundial, cuya finalidad consiste en proporcionar a los propietarios y directores de las entidades; a los participantes en los mercados de capitales y los contadores profesionales, un conjunto de normas contables de carácter mundial, que sean de alta calidad y que en función del interés público le permita a los mismos la preparación, presentación y el uso de estados financieros de propósitos generales, para que la información sea confiable, transparente y comparable, que facilite la toma de decisiones económicas.

El Consejo está comprometido en el desarrollo, para el interés público, de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, que exijan transparencia y comparabilidad dentro de la información contenida en los estados financieros. Para la consecución de este objetivo, el Consejo coopera con los organismos nacionales emisores de normas contables, con el fin de alcanzar la convergencia de las normas contables en todo el mundo. *Túa pereda, Jorge.*

Principios y normas de contabilidad. Instituto de Planificación Contable, 1983, pp. 263 – 271.

2.4.2. Los componentes de un sistema de aplicación de normas contables

Ahora bien, la mera existencia de normas, aún tratándose de NIC'S, no asegura que han de aplicarse correctamente. Tampoco su obligatoriedad legal, por si sola, lo lograría.

Resulta necesario entonces que tal objetivo deba instrumentarse a través de un organismo, ente o función fiscalizadora que, atribuciones sancionatorias mediante, detecte los desvíos a la correcta aplicación de las normas e imponga sanciones a los infractores.

Parece entonces claro que, en torno al tema de las normas contables giran, integrando un verdadero sistema, diversos actores con funciones bien definidas. Por un lado, se encuentran los emisores de normas contables, organismos ya sean públicos o privados, de carácter general o específico, con fuerza imperativa o meramente indicativa. Por otro, se ubican los emisores de estados contables, instituciones o empresas, quienes deben aplicar las normas en la emisión de sus informes contables.

Finalmente están los encargados de verificar el adecuado cumplimiento de las normas, ya sean de carácter interno al emisor, como puede ser el caso de las sindicaturas, o externos al mismo, como los auditores externos o los órganos de control, (generalmente de carácter público), o por último órganos fiscalizadores

especializados. Todos ellos deben interactuar de tal modo que la información contable que finalmente llegue a consideración de los usuarios (la sociedad) reúna los requisitos mínimos para que sea socialmente útil.

2.5. Las International Financial Reporting Standards (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, con sede en Londres, comenzó sus operaciones en el 2001, está formado por 14 personas, las principales calificaciones de los miembros del IASB son la competencia profesional y la experiencia práctica.

Extraído el 15 de enero del 2009, desde en.wikipedia.org/wiki/International_Financial_Reporting_Standards - 115k

El IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas internacionales de Información Financiera (NIIF).

Este hecho no implica sólo un cambio de denominación, éste es el inicio del proceso de globalización contable que concluirá con la fusión de las normas del IASB con las US-GAAP (PCGA de Estados Unidos). En ese camino la Unión Europea adoptó para sus países miembros las normas del IASB a partir de los ejercicios económicos que inicien el 01 de enero de 2005.

2.6. EL International Accounting Standards Board (IASB)

En el año 2001 se crea el International Accounting Standards Board (IASB) que ocupa el lugar, a modo de continuación, del International Accounting Standards Committee (IASC) en la emisión de normas contables internacionales.

El IASB, es una organización privada con sede en Londres, que depende de International Accounting Standards Committee Foundation. Ésta última está gobernada por una junta integrada por diecinueve miembros, de acuerdo al siguiente esquema:

6 Directores por los Estados Unidos

6 Directores por Europa

4 Directores por Asia – Pacifico

3 Directores por cualquier lugar del mundo.

Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.

2.7. Adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acarigua - Araure el 30 y 31 de enero de 2004, decidió la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIF) y sus interpretaciones, emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en Inglés) y la Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en Inglés). A los efectos de que la adopción de las referidas normas abarca el mayor consenso de los usuarios de la información financiera, universidades, entes del estado venezolano, organismos institucionales representantes de los usuarios, contadores públicos y público en general, fue preparado el plan de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría, el cual fue aprobado por el Directorio Nacional Ampliado celebrado en la ciudad de Caracas durante el mes de junio de 2004.

En el Directorio de la FCCPV, celebrado en la Ciudad de Valencia durante el mes de agosto de 2006, fue acordada la fecha de adopción en Venezuela de las mencionadas normas de la forma siguiente:

1. Para las entidades en General, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de diciembre de 2008, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.

2. Para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de Diciembre de 2010, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.

3. Para las entidades que cotizan en el mercado de valores, la fecha inicial de adopción será la que establezca la Comisión Nacional de Valores, como organismo regulador. Oportunamente, la FCCPV publicará los criterios que deberán considerarse para la calificación de una entidad como PYME.

La Adopción de Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría, deberá cumplir con, lo establecido en el plan de adopción de las normas, señaladas anteriormente. Los principios de contabilidad y las normas de auditoría, así como el resto de las publicaciones técnicas emitidas por la FCCPV, permanecerán de uso obligatorio por los profesionales de la contaduría Pública hasta las fechas previstas para la entrada en vigencia en las Normas Internacionales de Contabilidad y de Auditoría, indicada anteriormente.

Las normas internacionales de contabilidad o NIC, en inglés «International Accounting Standards o IAS», son adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, o IASB en inglés), organismo internacional de normalización contable establecido en Londres, en el que la Comisión estará representada. En el futuro, estas normas comunes se denominarán «Normas Internacionales de Información Financiera» o NIIF, (International Financial Reporting Standards o IFRS, en inglés).

La NIC 37 fue creada en 1998 (después de Basilea I y Basilea II, las cuales se tratarán en un artículo posterior) y deroga a la NIC 10 (la cual fue creada en 1991)

Además de explicar los alcances y condiciones que llevaron a Venezuela a migrar hacia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), los representantes de la Fccpv y del IVEF señalaron los esfuerzos que todavía quedan por adelantarse para que dicho anuncio se transforme en una realidad: la difusión intensiva de las normas dentro del gremio de los Contadores Públicos, así como la difusión del proceso tanto en la empresa privada como en las universidades del país, para lo cual, junto con la labor de la Fccpv, se sumará la tarea de promoción y difusión del IVEF, institución que ha sido fundamental en promover el actual proceso.

2.8. Clasificación de las Normas Internacionales de Contabilidad de acuerdo al propósito de las mismas

Las Normas Internacionales de Contabilidad de acuerdo a su propósito se pueden clasificar de la siguiente manera:

- ✓ Relativas a la presentación de estados financieros:

NIC 1	Presentación de estados financieros.
NIC 7	Estados de flujos de efectivo.
NIC 8	Resultado neto del periodo, errores importantes y cambios en las políticas contables.
NIC 10	Hechos posteriores.
NIC 27	Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en filiales.
NIC 32	Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar.
NIC 34	Información financiera intermedia.

✓ Relativas a la medición o valuación de partidas de los estados financieros:

NIC 2	Existencias.
NIC 16	Propiedad planta y equipo.
NIC 22	Combinaciones de negocios.
NIC 28	Contabilización de inversiones en empresas asociadas.
NIC 33	Beneficios por acción.
NIC 36	Deterioro del valor de los activos.
NIC 37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.
NIC 38	Activos inmateriales.
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.
NIC 40	Propiedades de inversión.

✓ Relativas a ingresos, costos y gastos:

NIC 11	Contratos de construcción.
NIC 12	Impuesto a las ganancias.
NIC 17	Arrendamientos.
NIC 18	Ingresos ordinarios.
NIC 19	Beneficios a los Empleados.
NIC 23	Costos por intereses.

✓ Relativas a exposición de la información financiera:

NIC 14	Información financiera por segmentos.
NIC 15	Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios.

NIC 20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales.
NIC 21	Transacciones en moneda extranjera.
NIC 24	Informaciones a incluirán los estados financieros sobre partes relacionadas.
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro.
NIC 29	Información financiera en economías Hiperinflacionaria.
NIC 30	Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares.
NIC 31	Información financiera de empresas controladas conjuntamente.
NIC 41	Agricultura.

2.9. Bases en que se fundamentan las mejoras de las Normas Internacionales de Contabilidad

La falta de uniformidad impide a los inversores, analistas y otros usuarios comparar fácilmente los informes financieros de empresas que operan en diferentes países, aunque sea dentro del mismo sector, es por eso que es necesaria la existencia de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Jordi Perramon (Prof. de la Universitat Pompeu Fabra) señala los tipos de mejora de las Normas Internacionales de Contabilidad el cual se agrupan en base a la:

- 1) Eliminación de alternativas.

- 2) Eliminación de inconsistencias conceptuales entre normas.
- 3) Orientaciones adicionales sobre la aplicación de la normativa vigente, y
- 4) Información adicional a revelar en los estados financieros de la compañía.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1. Modelo de la investigación

La investigación se comprenderá con un modelo cualitativo, ex post facto, explorativa. **Para Ruiz citado en Tamayo (1998)**, el modelo de investigación cualitativo *“Pretende describir e interpretar mas que medir y predecir, persigue conocer como se produce los procesos en su entorno natural y como se constituye tales procesos a través de las interpretaciones que hacen de sus actividades los protagonistas”* (pp.21) **Ortiz U. (2004)** investigación cualitativa *“Es el tipo de investigación que tiene como base la interpretación, comprensión y entendimiento.”*(pp. 92)

Ortiz U (2004) sostiene que investigación ex post facto *“Este tipo de investigación se centran en las vivencias de la gente, en las formas en que experimentan su mundo,...”* (pp.92); **Sabino, C. (1994)** señala *“Son investigaciones explorativa aquellas que solo se proponen alcanzar una visión general, aproximativa, del temas de estudio”*... (pp. 92)

Para la realización de este Trabajo de Grado se emplearon técnicas y procedimientos basados en el tipo de investigación documental, ya que se recopilaron diversas informaciones de tipo secundario. Por lo tanto, el tipo de estudio aplicado es de carácter bibliográfico documental.

3.2. Diseño de la investigación.

Diseño cualitativo; al igual que la muestra, la recolección de los datos y el análisis, van surgiendo desde el planteamiento del problema hasta la inmersión y el trabajo de campo y desde luego va sufriendo modificaciones, aun cuando es mas bien una forma de enfocar el fenómeno de interés: según **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “... las investigaciones cualitativas no se plantean con detalle y están sujetas a las circunstancias de cada ambiente o escenario en particular...” ...”el diseño se refiere al abordaje general que habremos de utilizar en el proceso de investigación” **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** lo denomina marco interpretativo (pp.706)

3.2.1. Diseño de Investigación – Acción

Tiene como finalidad resolver problemas cotidianos e inmediatos y mejorar practicas concretas, según **Álvarez – Gayou (2003)** citado en **Sampieri, Collado y Lucio (2006)** “Su propósito fundamental se centra en aportar información que guie la toma de decisiones para programas, procesos y reformas estructurales”. (pp.706)

3.3. Tipo de investigación

Atendiendo a las orientaciones para la realización del trabajo establecido por la Universidad de Oriente, fue seleccionado, la investigación de tipo documental, descriptiva, prospectiva, ya que para su desarrollo se obtiene la información necesaria directamente de la fuente bibliográfica; puesto que el trabajo es netamente documental.

Según Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPRL) (2005):
“se entiende por Investigación documental, el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza...” “.. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterio, conceptualización, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y general, en el pensamiento de autor” (pp. 25); Para Sampieri, Collado y Lucio (2006) “Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”. (pp. 99)

Oswaldo Hevia (2004) *“... la prospectiva y el uso de los escenarios se convierten en una adecuada explicación racional de lo que puede ocurrir, de lo deseado, de traer el futuro hacia nosotros” (pp. 99).*

3.4. Procedimiento de recolección de información

El esquema a seguir en esta investigación, esta basado en la presentación y formulación de un problema documental, formulación de objetivos, revisión de la bibliografía referente al problema, recolección, análisis de la información y presentación de los resultados de este trabajo, con la finalidad de resolver el problema.

Para la búsqueda de información que sustenta la base teórica del proceso de esta investigación, se utilizará las fuentes primarias en términos de libros, revistas que incluyen la fuente que aportan información original entre el autor y el lector. Otras fuentes secundarias fueron Internet y direcciones World Wide Web, por ser el más novedoso esquema de organización de información y acceso a servicios de Internet.

CAPITULO IV

4.1. Norma Internacional de Contabilidad N° 36 “Deterioro del Valor de los Activos”

OBJETIVO

1. El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

ALCANCE

2. Esta Norma se aplicará en la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, salvo los siguientes:

a) existencias (véase la NIC 2, Existencias);

b) activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NIC 11, Contratos de construcción);

c) activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12, Impuesto sobre las ganancias);

d) activos procedentes de retribuciones a los empleados (véase la NIC 19, Retribuciones a los empleados);

e) activos financieros que se incluyan en el alcance de la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración;

f) inversiones inmobiliarias que se valoren según su valor razonable (véase la NIC 40, Inversiones inmobiliarias);

g) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se valoren según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta (véase la NIC 41, Agricultura);

h) costes de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de seguro; y

i) activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

3. Esta Norma no es aplicable a las existencias, a los activos surgidos de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surjan de las retribuciones a los empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta) porque las Normas existentes

aplicables a estos activos contienen requerimientos específicos, para reconocer y valorar tales activos.

4. Esta Norma es de aplicación a los activos financieros clasificados como:

a) entidades dependientes, según se definen en la NIC 27, Estados financieros consolidados y separados;

b) entidades asociadas, según se definen en la NIC 28, Inversiones en entidades asociadas; y

c) negocios conjuntos, según se definen en la NIC 31, Participaciones en negocios conjuntos.

Para el deterioro del valor de otros activos financieros, véase la NIC 39.

5. Esta Norma no es de aplicación a los activos financieros que se encuentren incluidos dentro del alcance de la NIC 39, a las inversiones inmobiliarias que se valoren según su valor razonable de acuerdo con la NIC 40, ni a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se valoren según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de acuerdo con la NIC 41. Sin embargo, esta Norma es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revalorizado (es decir, valor razonable) de acuerdo con otras Normas, como el modelo de revalorización de la NIC 16, Inmovilizado material. La determinación de si un activo revalorizado puede haberse deteriorado, dependerá de los criterios aplicados para determinar el valor razonable:

a) Si el valor razonable del activo fuese su valor de mercado, la única diferencia entre el valor razonable del activo y su valor razonable menos los costes

de venta, son los costes incrementales que se deriven directamente de la enajenación, o disposición por otra vía, del activo:

i. Si los costes de enajenación o disposición por otra vía son insignificantes, el importe recuperable del activo revalorizado será necesariamente próximo a, o mayor que, su valor revalorizado (es decir, valor razonable). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revalorización, es improbable que el activo revalorizado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.

ii. Si los costes de enajenación o disposición por otra vía no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costes de venta del activo revalorizado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, se reconocerá el deterioro del valor del activo revalorizado, si su valor de uso es inferior a su valor revalorizado (es decir, valor razonable). En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revalorización, la entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro del valor de su valor.

b) Si el valor razonable del activo se determinase con un criterio distinto de su valor de mercado, su valor revalorizado (es decir, valor razonable) podría ser superior o inferior a su importe recuperable. Por tanto, después de la aplicación de los criterios de la revalorización, la entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro de su valor.

DEFINICIONES

6. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Mercado activo es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:

a) las partidas negociadas en el mercado son homogéneas;

b) normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento; y

c) los precios están disponibles al público.

Fecha del acuerdo en una combinación de negocios es la fecha en que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que participan en la combinación y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público. En el caso de una adquisición hostil, la fecha más temprana en que se obtiene un acuerdo sustantivo, entre las partes que participan en la combinación, es aquélla en que han aceptado la oferta de la entidad adquirente un número de propietarios de la adquirida que sea suficiente para obtener el control sobre la misma.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Activos comunes de la entidad son activos, diferentes del fondo de comercio, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Costes de enajenación o disposición por otra vía son los costes incrementales directamente atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costes financieros y los impuestos sobre las ganancias.

Importe amortizable de un activo es su coste, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil.

Valor razonable menos los costes de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costes de enajenación o disposición por otra vía.

Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.

Vida útil es:

a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad;

o

b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Valor de uso es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

IDENTIFICACIÓN DE UN ACTIVO QUE PODRÍA ESTAR DETERIORADO

7. En los párrafos 8 a 17 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable. En ellos se utiliza el término «activo», pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. El resto de esta Norma se estructura como sigue:

a) Los párrafos 18 a 57 establecen las reglas para la valoración del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término «activo», pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.

b) Los párrafos 58 a 108 establecen las reglas para el reconocimiento y valoración de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la valoración de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos del fondo de comercio, se trata en los párrafos 58 a 64. Los párrafos 65 a 108 tratan sobre el reconocimiento y la valoración de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y del fondo de comercio.

c) Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en ejercicios anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término «activo», pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Los requisitos adicionales para un activo individual se establecen en los párrafos 117 a 121, para una unidad generadora de efectivo en los párrafos 122 y 123, y para el fondo de comercio en los párrafos 124 y 125.

d) En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo.

Los párrafos 134 a 137 contienen los requerimientos de información a revelar adicionales para las unidades generadoras de efectivo entre las que se haya distribuido el fondo de comercio o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, con el propósito de comprobar su deterioro del valor.

8. Se deteriorará el valor de un activo cuando su importe en libros exceda a su importe recuperable. En los párrafos 12 a 14 se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo. Si se cumpliera alguno de esos indicadores, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Excepto por lo descrito en el párrafo 10, esta Norma no obliga a la entidad a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presentase indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

9. La entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

10. Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad también:

a) Comprobará anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del ejercicio anual, siempre que se efectúe en la misma

fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si un activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el ejercicio anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

b) Comprobará anualmente el deterioro del valor del fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

11. La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros como para recuperar su importe en libros estará sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

12. Al evaluar si existe algún indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes extremos:

Fuentes externas de información

a) Durante el ejercicio, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

b) Durante el ejercicio han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta ópera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

c) *Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado, u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.*

d) *El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.*

Fuentes internas de información

e) *Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.*

f) *Durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de interrupción o reestructuración de la actividad a la que pertenece el activo, planes de enajenación o disposición por otra vía del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida*.*

g) *Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.*

13. La lista del párrafo 12 no es exhaustiva. La entidad puede identificar otros indicios para detectar que el valor del activo puede haberse deteriorado, lo que también le obligaría a determinar el importe recuperable del activo o, en el caso del fondo de comercio, a comprobar el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

14. La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;

b) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la explotación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;

c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de explotación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o

d) pérdidas de explotación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del ejercicio corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

15. Como se indica en el párrafo 10, esta Norma exige comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida o todavía no disponible para su uso y del fondo de comercio. Independientemente del momento en que se apliquen los requerimientos del párrafo 10, el concepto de materialidad se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará volver a estimar su importe recuperable, siempre que no haya ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno o varios de los indicios enumerados en el párrafo 12.

16. Como ilustración de lo indicado en el párrafo 15, si los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el ejercicio, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:

a) Cuando no sea probable que el tipo de descuento utilizado al calcular el valor de uso del activo vaya a verse afectado por el incremento de esos tipos de mercado. Por ejemplo, los incrementos en los tipos de interés a corto plazo pueden no tener un efecto significativo en el tipo de descuento aplicado para un activo al que le resta todavía una larga vida útil.

b) Cuando resulte probable que el tipo de descuento, utilizado al calcular el valor de uso del activo, vaya a verse afectado por el incremento en esos tipos de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:

i. Es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos futuros de efectivo se vean aumentados (por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos ordinarios para compensar cualquier incremento en los tipos de mercado); o

ii. Es improbable que de la disminución del importe recuperable resulte un deterioro del valor que sea significativo.

* Una vez que un activo cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o es incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), se excluirá del alcance de esta Norma y

se contabilizará de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

17. Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de amortización utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

VALORACIÓN DEL IMPORTE RECUPERABLE

18. Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso. En los párrafos 19 a 57 se establecen los requisitos para la determinación del importe recuperable.

En ellos se utiliza el término «activo», pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

19. No siempre es necesario calcular el valor razonable del activo menos los costes de venta y su valor de uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor, y por tanto no sería necesario calcular el otro valor.

20. Sería posible calcular el valor razonable del activo menos los costes de venta, incluso si éste no se negociase en un mercado activo. Sin embargo, en ocasiones no es posible determinar el valor razonable del activo menos los costes de venta, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del importe que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en

condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor de uso del activo como su importe recuperable.

21. Si no hubiese razón para creer que el valor de uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía. Esto es así porque el valor de uso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la venta o disposición por otra vía, ya que los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la enajenación o disposición por otra vía, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.

22. El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo (véanse los párrafos 65 a 103), a menos que:

a) el valor razonable del activo menos los costes de venta sea mayor que su importe en libros; o

b) se estime que el valor de uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costes de venta, y este último importe pueda ser determinado.

23. En algunos casos, para la determinación del valor razonable del activo menos los costes de venta o del valor de uso, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a

las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados como los ilustrados en esta Norma.

Valoración del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

24. El párrafo 10 requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe recuperable efectuados en el ejercicio precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el ejercicio corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) en el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;

b) que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, el importe en libros del activo; y

c) que basándose en un análisis de los eventos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos costes de venta

25. *La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costes de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costes incrementales directamente atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía del activo.*

26. *Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costes de venta sería el precio de mercado del activo, menos los costes de enajenación o disposición por otra vía. El precio de mercado apropiado será, normalmente, el precio comprador corriente. Cuando no se disponga del precio comprador corriente, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar la base adecuada para estimar el valor razonable del activo menos los costes de venta, siempre que no se hayan producido cambios significativos en las circunstancias económicas, entre la fecha de la transacción y la fecha en la que se realiza la estimación.*

27. *Si no existiese ni un acuerdo firme de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costes de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad podría obtener, en la fecha del balance, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costes de enajenación o disposición por otra vía. Para determinar este importe, la entidad considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable del activo menos los costes de venta no reflejará una venta forzada, salvo que la dirección se vea obligada a vender inmediatamente.*

28. *Los costes de enajenación o disposición por otra vía, diferentes de aquéllos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al calcular el valor razonable menos los costes de venta.*

Ejemplos de estos costes son los costes de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costes de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costes incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NIC 19, Retribuciones a los empleados) y otros costes asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la enajenación o disposición por otra vía de un activo, no son costes incrementales directamente relacionados y atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía.

29. *En ocasiones, la enajenación o disposición por otra vía de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un único valor razonable menos los costes de venta del conjunto formado por el activo y el pasivo. En el párrafo 78 se explica cómo tratar tales casos.*

Valor de uso

30. *Los siguientes elementos deben reflejarse en el cálculo del valor de uso de un activo:*

a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;

b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;

c) el valor temporal del dinero, representado por el tipo de interés de mercado sin riesgo;

d) el precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y

e) otros factores, como la liquidez, que los partícipes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

31. La estimación del valor de uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su enajenación o disposición por otra vía final; y

b) aplicar el tipo de descuento adecuado a estos flujos de efectivo futuros.

32. Los elementos identificados en los apartados b), d) y e) del párrafo 30 pueden reflejarse como ajustes en los flujos de efectivo futuros o como ajustes en el tipo de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o distribución temporal de los flujos de efectivo futuros, el resultado será reflejar el valor actual esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir la media ponderada de todos los posibles resultados. El Apéndice A proporciona directrices adicionales sobre el uso de las técnicas del cálculo del valor actual en la determinación del valor de uso de un activo.

Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

33. En la determinación del valor de uso la entidad:

a) *Basará las proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la entidad.*

b) *Basará las proyecciones de flujos de efectivo en los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes, que hayan sido aprobados por la dirección, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o previsiones cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.*

c) *Estimará las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en tales presupuestos o previsiones, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente en el tiempo. Este tipo de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, así como para el país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.*

34. *La dirección evaluará la razonabilidad de las hipótesis en las que se basan sus proyecciones corrientes de flujos de efectivo, examinando las causas de las diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo pasadas y corrientes. La dirección se asegurará que las hipótesis sobre las que se basan sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes sean uniformes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.*

35. *Por lo general, no se suele disponer de presupuestos o previsiones de tipo financiero, que sean detallados, explícitos y fiables, para periodos superiores a cinco años. Por esta razón, las estimaciones que haga la dirección sobre los flujos futuros de efectivo, se basarán en los presupuestos o previsiones más recientes, para un máximo de cinco años. La dirección puede utilizar proyecciones de flujos de efectivo, basadas en los presupuestos o previsiones de tipo financiero, para un periodo mayor de cinco años, siempre que esté segura de que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, para predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.*

36. *Las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estimarán extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones financieras, utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara apropiado, la tasa de crecimiento podría también ser nula o negativa.*

37. *Cuando las condiciones sean favorables, es probable que entren competidores en el mercado y limiten el crecimiento. Por tanto, las entidades podrían tener dificultades para superar la tasa media de crecimiento histórica a largo plazo (por ejemplo, veinte años), referida a los productos, sectores industriales, país o países en los que la entidad opera, o al mercado en que el activo se utiliza.*

38. *Al usar información de presupuestos o previsiones de tipo financiero, la entidad considerará si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación de la dirección sobre el conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo.*

Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

39. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;

b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo y

c) los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la enajenación o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.

40. Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y del tipo de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si el tipo de descuento incluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos nominales. Si el tipo de descuento excluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).

41. Las proyecciones de las salidas de efectivo incluyen aquellas relacionadas con el mantenimiento diario del activo, así como los futuros gastos generales que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre unas bases razonables y uniformes, a la utilización del activo.

42. Cuando el importe en libros del activo todavía no incluya la totalidad de las salidas de efectivo que se efectuarán antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una estimación de cualquier salida de efectivo en la que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo todavía no completado.

43. Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

a) Entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y

b) Pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones o provisiones).

44. Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras que se espera que surjan de:

a) una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o

b) la mejora o aumento del rendimiento del activo.

45. Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, el valor de uso no reflejará:

a) las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costes relacionados (por ejemplo reducciones de personal), ni otros beneficios que se espere que surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o

b) las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el rendimiento del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de dichas salidas de efectivo.

46. Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la dirección, cuyo efecto es un cambio significativo en la actividad llevada a cabo por la entidad o en la manera en que está gestionada. En la NIC 37, Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, se especifica cuándo la entidad está comprometida en una reestructuración.

47. Cuando una entidad se encuentra comprometida en una reestructuración, es probable que algunos de sus activos queden afectados por el desarrollo de la misma. Una vez que la entidad se involucre en tal proceso de reestructuración:

a) al determinar el valor de uso, sus estimaciones de entradas y salidas futuras de flujos de efectivo reflejarán los ahorros de costes y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos y previsiones de tipo financiero más recientes aprobados por la dirección); y

b) sus estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se incluirán en la provisión por reestructuración, según lo establecido en la NIC 37.

En el Ejemplo 5 se ilustra el efecto de una reestructuración futura en los cálculos del valor de uso.

48. *Hasta que la entidad lleve a cabo las salidas de efectivo necesarias para mejorar o potenciar el rendimiento del activo, las estimaciones de flujos futuros de efectivo no incluirán las estimaciones de entradas de efectivo que se espere se deriven del incremento de los beneficios económicos asociados con las salidas de efectivo (Véase el Ejemplo ilustrativo 6).*

49. *Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos que se espere surjan del activo en su estado actual.*

Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma. De forma similar, cuando un activo individualmente considerado esté integrado por componentes con diferentes vidas útiles estimadas, la reposición de los componentes con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario del activo, cuando se estimen los flujos de efectivo futuros que el mismo genere.

50. *Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:*

- a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni*
- b) cobros o pagos por el impuesto sobre las ganancias.*

51. *Los flujos de efectivo futuros estimados reflejarán hipótesis que sean uniformes con la manera de determinar el tipo de descuento. De otro modo, el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor temporal del dinero está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos*

de efectivo futuros, esos flujos de efectivo excluirán las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. De forma similar, puesto que el tipo de descuento se determina antes impuestos, los flujos de efectivo se han de estimar también antes del impuesto sobre las ganancias.

52. La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la enajenación o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costes estimados de la enajenación o disposición por otra vía.

53. La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar) por la enajenación o disposición por otra vía de un activo al final de su vida útil, se determinará de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costes de venta, excepto si en la estimación de esos flujos netos de efectivo:

a) la entidad ha utilizado precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares, que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquellas en las que el activo será utilizado.

b) la entidad ha ajustado esos precios por el efecto de los incrementos debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como el tipo de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la enajenación o disposición por otra vía del activo.

Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

54. Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando el tipo de descuento apropiado para esa moneda. La entidad convertirá el valor actual aplicando el tipo de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor de uso.

Tipo de descuento

55. El tipo o tipos de descuento a utilizar serán los tipos antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes:

a) al valor temporal del dinero; y

b) a los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

56. Un tipo que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo, es el rendimiento que los inversores exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo por importes, distribución temporal y perfil de riesgo, equivalentes a los que la entidad espera obtener del activo. Este tipo de descuento se estimará a partir del tipo implícito en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el coste medio ponderado del capital de una entidad cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado. No obstante, el tipo de descuento empleado para determinar el valor de uso de un activo no reflejará los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis se vería duplicado.

57. Cuando el tipo específico correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar el tipo de descuento. En el Apéndice A se incluyen directrices adicionales sobre la estimación del tipo de descuento en estas circunstancias.

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR

58. En los párrafos 59 a 64 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la valoración de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos del fondo de comercio. El reconocimiento y la valoración de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y el fondo de comercio se abordan en los párrafos 65 a 108.

59. El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor.

60. La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilice por su valor revalorizado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo de acuerdo con el modelo de revalorización previsto en la NIC 16, Inmovilizado material).

Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revalorizados, se tratará como un decremento de la revalorización de acuerdo con esa otra Norma.

61. Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revalorizado se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revalorizado se reconocerá directamente como un

cargo contra las reservas por revalorización, hasta el límite del importe de la reserva de revalorización para ese activo.

62. Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.

63. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

64. Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo con su base fiscal, de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las ganancias. (Véase el Ejemplo 3).

UNIDADES GENERADORAS DE EFECTIVO Y FONDO DE COMERCIO

65. En los párrafos 66 a 108 se establecen los requisitos para identificar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos, y para determinar el importe en libros y reconocer las pérdidas por deterioro del valor que correspondan a las unidades generadoras de efectivo y al fondo de comercio.

Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un determinado activo

66. Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera

posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).

67. El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:

a) el valor de uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costes de venta (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y

b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros activos.

En estos casos, el valor de uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.

Ejemplo

Una entidad minera posee un ferrocarril privado para apoyo de las actividades en una mina. El ferrocarril privado sólo puede ser vendido por su valor como chatarra, y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas que corresponden a los otros activos de la mina.

No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque su valor de uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, es decir, la mina en su conjunto.

68. Como se define en el párrafo 6, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

Ejemplo

Una entidad de autobuses presta servicios a un municipio bajo contrato, que le exige unos ciertos servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre. Los activos destinados a cada una de las rutas, y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificados por separado.

Una de las rutas opera con pérdidas significativas.

Puesto que la entidad no tiene la opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables, que son en buena medida, independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo de cada ruta es la entidad en su conjunto.

69. Las entradas de efectivo son entradas de efectivo y otros medios equivalentes al efectivo, recibidos de partes externas a la entidad. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de activos) son en buena medida independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la entidad considerará diferentes factores, incluyendo cómo la

dirección controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o cómo la dirección adopta las decisiones de continuar o enajenar o disponer por otra vía de los activos y operaciones de la entidad. El ejemplo Ilustrativo 1 proporciona algunos ejemplos de identificación de unidades generadoras de efectivo.

70. Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizasen internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación de la dirección sobre el precio(s) futuro(s) que podría alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, estimando:

a) las entradas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor de uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y

b) las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor de uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.

71. Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos, sea utilizada por otras unidades de la misma entidad (por ejemplo, productos de una fase intermedia dentro del proceso productivo), este activo o grupo de ellos formarán una unidad generadora de efectivo siempre y cuando la entidad pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque ese activo, o grupo de activos, pueden generar entradas de efectivo que serían en buena medida independientes de las entradas de efectivo de los otros

activos o grupos de activos. Al utilizar información basada en los presupuestos o previsiones de tipo financiero, que se relacionen con esta unidad generadora de efectivo, o con cualquier otro activo o unidad generadora de efectivo afectada por precios internos de transferencia, la entidad ajustará esta información si los precios internos de transferencia no reflejan la mejor estimación de la dirección sobre los precios futuros que podrían ser alcanzados en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

72. Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma uniforme de un ejercicio a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.

73. Si una entidad determinase que un activo pertenece, en este ejercicio, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que perteneció en ejercicios anteriores, o que los tipos de activos que forman la unidad generadora de efectivo del activo han cambiado, el párrafo 130 exige revelar ciertas informaciones sobre esta unidad generadora de efectivo, en el caso de que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo

74. El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre el valor razonable menos los costes de venta de la unidad y su valor de uso. Para los propósitos de determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, las referencias efectuadas en los párrafos 19 a 57 al término «activo» se entenderán hechas a la «unidad generadora de efectivo».

75. El importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.

76. El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:

a) incluirá el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y uniforme, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor de uso de la citada unidad; y

b) no incluirá el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tal pasivo.

Esto es así porque el valor razonable menos los costes de venta y el valor de uso de una unidad generadora de efectivo, se determinan excluyendo los flujos de efectivo relacionados con los activos que no forman parte de la unidad, y con los pasivos que ya se hayan contabilizado (véanse los párrafos 28 y 43).

77. Cuando se agrupen los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar las corrientes relevantes de entradas de efectivo. De otro modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor.

En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros estimados de la unidad generadora de efectivo, no pueden ser distribuidos con un criterio razonable

y uniforme a la unidad en cuestión. Éste podría ser el caso del fondo de comercio o de los activos comunes de la entidad, como la sede social. En los párrafos 80 a 103 se explica cómo tratar estos activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.

78. Podría ser necesario considerar algunos pasivos reconocidos para determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto podría ocurrir si la enajenación o disposición por otra vía de la citada unidad, obligase al comprador a asumir un pasivo. En este caso, el valor razonable menos los costes de venta (o el flujo de efectivo estimado procedente de la enajenación, o disposición por otra vía, al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta estimado de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costes correspondientes a la enajenación o disposición por otra vía. Para llevar a cabo una adecuada comparación, entre el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor de uso de la unidad, como su importe en libros.

Ejemplo

Una entidad explota una mina en cierto país, donde la legislación exige que los propietarios rehabiliten los terrenos cuando finalicen las operaciones mineras. El coste de rehabilitación incluye la reposición de las capas de tierra que hubo que extraer de la mina antes de que la explotación comenzara. Por eso, se ha reconocido una provisión para cubrir los costes de reposición desde el momento en que se extrajo la tierra. El importe de la provisión se ha reconocido como parte del coste de la mina, y se está amortizando a lo largo de la vida útil de la misma. El importe en libros de la provisión por los costes de rehabilitación es de 500 u.m.†, que es igual al valor actual de los costes de rehabilitación.

La entidad está comprobando el posible deterioro del valor de la mina. La unidad generadora de efectivo de la mina es la propia mina en su conjunto. La entidad ha recibido varias ofertas de compra de la mina, con precios alrededor de 800 u.m.. Este precio refleja el hecho de que el comprador asumirá la obligación de rehabilitar los terrenos. Los costes de enajenación o disposición por otra vía de la mina son insignificantes. El valor de uso de la mina es aproximadamente 1.200 u.m., excluyendo los costes de rehabilitación. El importe en libros de la mina es de 1.000 u.m..

El valor razonable menos los costes de venta de la unidad generadora de efectivo es de 800 u.m. . En este importe se ha considerado el impacto de los costes de rehabilitación. Como consecuencia de ello, el valor de uso de la unidad generadora de efectivo se determinará después de considerar los costes de la rehabilitación, y se estima en un importe de 700 u.m. (1.200 u.m. menos 500 u.m.). El importe en libros de la unidad generadora de efectivo asciende a 500 u.m., igual al importe en libros de la mina (1.000 u.m.) menos el importe en libros de la provisión para costes de rehabilitación (500 u.m.). En consecuencia, el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo excede a su importe en libros.

79. Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas a cobrar u otros activos financieros) o pasivos que se hayan contabilizado (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones y otras provisiones). En estos casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se incrementará por el importe en libros de estos activos y se disminuirá por el importe en libros de los pasivos.

Fondo de comercio

Distribución del fondo de comercio a las unidades generadoras de efectivo

80. *Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se esperen beneficiar de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Cada unidad o grupo de unidades entre las que se distribuya el fondo de comercio:*

a) representará el nivel más bajo dentro de la entidad al cual el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna; y

b) no será mayor que un segmento principal o secundario de la entidad, determinados de acuerdo con la NIC 14 Información financiera por segmentos.

81. *El fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios representa un pago realizado por el adquirente, en concepto de los beneficios económicos futuros derivados de los activos que no pueden ser individualmente identificados y reconocidos por separado. El fondo de comercio no genera flujos de efectivo independientemente de otros activos o grupos de activos, y a menudo contribuye a la generación de los flujos de efectivo de múltiples unidades generadoras de efectivo. Algunas veces el fondo de comercio no puede ser distribuido, basándose en criterios que no sean arbitrarios, entre las unidades generadoras de efectivo individuales, sino sólo entre grupos de unidades generadoras de efectivo. Como resultado, el nivel más bajo dentro de la entidad al*

cual el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna incluye, en ocasiones, un número de unidades generadoras de efectivo con las que el fondo de comercio se relaciona, pero no puede ser distribuido entre ellas. Las referencias contenidas en los párrafos 83 a 99 a las unidades generadoras de efectivo, entre las que se distribuye el fondo de comercio, se entenderán también como referencias aplicables a grupos de unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye el fondo de comercio.

82. La aplicación de los requisitos del párrafo 80 conducirá a la comprobación del deterioro del valor del fondo de comercio a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus operaciones y con el que el fondo de comercio estaría naturalmente asociado. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.

83. Una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido fondo de comercio con el propósito de comprobar el deterioro del valor, podría no coincidir con el nivel al que el fondo de comercio es distribuido de acuerdo con la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, a efectos de valorar las pérdidas y ganancias en moneda extranjera. Por ejemplo, si la NIC 21 exige a la entidad distribuir el fondo de comercio a niveles relativamente bajos con el fin de valorar las pérdidas y ganancias en moneda extranjera, no se exigirá comprobar el deterioro del valor del fondo de comercio al mismo nivel, a menos que también se controle el fondo de comercio a ese nivel a efectos de gestión interna.

84. Si la distribución inicial del fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios no pudiera completarse antes del cierre del ejercicio anual en el que la combinación de negocios tuvo lugar, esa distribución inicial se completará antes del cierre del primer ejercicio anual que comience después de la fecha de adquisición.

85. De acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de negocios, si la contabilización inicial de una combinación de negocios pudiera determinarse sólo de forma provisional, al final del ejercicio en que la misma se efectúe, la entidad adquirente:

a) contabilizará la combinación utilizando dichos valores provisionales; y

b) reconocerá, a los efectos de completar la contabilización inicial, cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales, dentro de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

En estas circunstancias, podría también no ser posible completar la distribución inicial del fondo de comercio adquirido en la combinación antes del cierre del ejercicio anual en el que se efectuó la combinación de negocios. Cuando éste sea el caso, la entidad revelará la información exigida en el párrafo 133.

86. Si se ha distribuido fondo de comercio a una unidad generadora de efectivo y la entidad enajena o dispone por otra vía de una actividad dentro de esa unidad, el fondo de comercio asociado a la actividad:

a) se incluirá en el importe en libros de la actividad cuando se determine el resultado procedente de la enajenación o disposición por otra vía; y

b) se valorará a partir de los valores relativos de la actividad enajenada o dispuesta por otra vía y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleja mejor el fondo de comercio asociado con la actividad enajenada o dispuesta por otra vía.

Ejemplo

Una entidad vende por 100 u.m. una explotación que era parte de una unidad generadora de efectivo a la cual había sido distribuido parte del fondo de comercio. El fondo de comercio distribuido a la unidad no puede identificarse ni asociarse con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. El importe recuperable de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo es de 300 u.m.

Debido a que el fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo no puede ser identificado o asociado, sin recurrir a criterios arbitrarios, con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, el fondo de comercio asociado con la actividad enajenada se valorará sobre la base de los valores relativos de la actividad enajenada y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo. En consecuencia, el 25 por ciento del fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo se incluirá en el importe en libros de la actividad vendida.

87. Si una entidad reorganizase su estructura de información de tal forma que cambiase la composición de una o más unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido el fondo de comercio, se redistribuirá el importe del mismo entre las unidades afectadas. Esta redistribución se obtendrá empleando un método basado en los valores relativos, similar al usado cuando la entidad enajene o disponga por otra vía de una actividad dentro de una unidad generadora de efectivo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleje mejor el fondo de comercio asociado con las unidades reorganizadas.

Ejemplo

El fondo de comercio ha sido distribuido previamente a la unidad generadora de efectivo A. El fondo de comercio atribuido a la unidad A no puede ser identificado

ni asociado con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. La unidad A va a ser dividida e integrada dentro de otras tres unidades generadoras de efectivo B, C y D.

Debido a que el fondo de comercio atribuido a A no puede ser identificado o asociado con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, sin aplicar criterios arbitrarios, éste se redistribuirá a las unidades B, C y D sobre la base de los valores relativos de las tres partes que componen A, antes de que tales partes sean integradas con B, C y D.

Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con fondo de comercio

88. Cuando, según se determina en el párrafo 81, el fondo de comercio se relacione con una unidad generadora de efectivo pero no ha podido ser distribuido a la misma, esta unidad se someterá a una comprobación del deterioro de su valor, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo el fondo de comercio, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

89. Si una unidad generadora de efectivo, de las descritas en el párrafo 88, incluyera en su importe en libros un activo intangible que tuviera una vida útil indefinida o que todavía no estuviera disponible para su uso, y este activo sólo pudiera ser sometido a la comprobación del deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo, el párrafo 10 requiere que la unidad también sea sometida a la comprobación de deterioro del valor anualmente.

90. *Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido fondo de comercio, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluido el fondo de comercio, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y el fondo de comercio atribuido a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104.*

Intereses minoritario

91. *De acuerdo con la NIIF 3, el fondo de comercio reconocido en una combinación de negocios representa el fondo de comercio adquirido por una dominante en base a su participación en la propiedad, y no el importe del fondo de comercio controlado por la misma como resultado de la combinación de negocios. En consecuencia, el fondo de comercio atribuible a los intereses minoritarios no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la dominante. Por consiguiente, si existieran intereses minoritarios en una unidad generadora de efectivo, a la que se hubiera distribuido fondo de comercio, el importe en libros de esa unidad comprenderá:*

a) tanto la participación de la dominante como la que corresponde a los intereses minoritarios en los activos netos de la unidad; y

b) la participación de la dominante en el fondo de comercio.

No obstante, parte del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, determinado de acuerdo con esta Norma, será atribuible a los intereses minoritarios en el fondo de comercio.

92. Consecuentemente, y a los efectos de la comprobación del deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo con fondo de comercio de las que no se tiene la propiedad total, se ajustará teóricamente el importe en libros de esa unidad, antes de ser comparado con su importe recuperable.

Este ajuste se realizará, añadiendo al importe en libros del fondo de comercio distribuido a la unidad, el fondo de comercio atribuible a los intereses minoritarios. El importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo se comparará con su importe recuperable para determinar si dicha unidad se ha deteriorado. Si así fuera, la entidad distribuirá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104, reduciendo en primer lugar, el importe en libros del fondo de comercio distribuido a la unidad.

93. No obstante, debido a que el fondo de comercio se reconoce sólo hasta el límite de la participación de la dominante, cualquier pérdida por deterioro del valor relacionada con el fondo de comercio se repartirá entre la atribuible a la dominante y la atribuible a los intereses minoritarios, pero sólo la primera se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor del fondo de comercio.

94. Si la pérdida total por deterioro del valor, relativa al fondo de comercio, fuera menor que el importe en el que el importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo excede a su importe recuperable, el párrafo 104 exige que el exceso sobrante sea distribuido entre los otros activos de la unidad, prorrateándolo en función del importe en libros de cada activo perteneciente a la unidad.

95. *El ejemplo 7 ilustra la comprobación del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con fondo de comercio, de la que no se tiene la propiedad total.*

Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor

96. *La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo, a la que se haya distribuido fondo de comercio, se podrá efectuar en cualquier momento durante un ejercicio anual, siempre que se realice en la misma fecha cada ejercicio. Las diferentes unidades generadoras de efectivo podrían comprobar el deterioro del valor en fechas diferentes. Sin embargo, si la totalidad o alguno de los fondos de comercio atribuidos a una unidad generadora de efectivo hubieran sido adquiridos en una combinación de negocios durante el ejercicio anual corriente, esta unidad comprobará su deterioro del valor antes de la finalización del ejercicio anual corriente.*

97. *Si se comprobase el deterioro del valor de los activos que constituyen la unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido fondo de comercio, al mismo tiempo que las unidades que contienen el fondo de comercio, se comprobará el deterioro del valor de estos activos antes del de la unidad que contenga el fondo de comercio. De forma similar, si se comprobase el deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo que constituyan un grupo de unidades a las que se haya distribuido el fondo de comercio, al mismo tiempo que el grupo de unidades que contenga el fondo de comercio, las unidades individuales se comprobarán antes que el grupo de unidades que contenga el fondo de comercio.*

98. *En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que ha sido distribuido fondo de comercio, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga*

el fondo de comercio. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene el fondo de comercio. De forma similar, podrían existir indicios del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo dentro de un grupo de unidades que contienen el fondo de comercio. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor primero de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido el fondo de comercio.

99. Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el ejercicio anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido fondo de comercio, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el ejercicio corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;

b) el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y

c) basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad, sea remota.

Activos comunes de la entidad

100. Los activos comunes de la entidad incluyen activos del grupo o de las divisiones, como el edificio que constituye la sede social de la entidad o de una de las divisiones, el equipamiento informático de uso común o el centro de investigación de la entidad. La estructura de la entidad es la que determina si un activo en particular cumple la definición de esta Norma de activo común de la entidad, para una unidad generadora de efectivo en particular. Las características distintivas de los activos comunes es que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos, y que su importe en libros no puede ser enteramente atribuido a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando.

101. Puesto que los activos comunes de la entidad no generan entradas de efectivo de forma separada, el importe recuperable de un activo común individualmente considerado, no puede ser calculado a menos que la dirección haya decidido enajenarlo o disponer de él por otra vía. Como consecuencia de esto, si existiera algún indicio de que el activo común puede haber deteriorado su valor, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo, o grupo de unidades generadoras, a la que pertenezca dicho activo común, y se comparará con el importe en libros que corresponda a la unidad o grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

102. Al comprobar si una determinada unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor, la entidad identificará todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. Si una parte del importe en libros de un activo común de la entidad:

a) Puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a esa unidad, la entidad comparará el importe en libros de la unidad, incluyendo la parte del importe

en libros de los activos comunes de la entidad, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

b) No puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a la unidad, la entidad:

i. Comparará el importe en libros de la unidad, excluyendo los activos comunes a la entidad, con su importe recuperable y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104;

ii. Identificará el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo que incluya a la unidad generadora que se esté considerando y al cual el importe en libros de los activos comunes de la entidad puede ser distribuido sobre una base razonable y uniforme; y

iii. Comparará el importe en libros de ese grupo de unidades generadoras de efectivo, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad atribuido a ese grupo de unidades, con el importe recuperable del grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

103. En el Ejemplo 8 se ilustra la aplicación de los anteriores requisitos a los activos comunes de la entidad.

Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

104. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo

al que se ha distribuido el fondo de comercio o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y

b) a continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 60.

105. Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 104, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

a) su valor razonable menos los costes de venta (si se pudiese determinar);

b) su valor de uso (si se pudiese determinar);y

c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorrateando entre los demás activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

106. Si fuera impracticable estimar el importe recuperable de cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, esta Norma exige que se haga un reparto arbitrario de la pérdida por deterioro del valor entre los activos de la unidad que sean diferentes del fondo de comercio, puesto que todos estos activos de la unidad generadora de efectivo operan conjuntamente.

107. Si no se pudiera determinar el importe recuperable de un activo individual (véase el párrafo 67):

a) Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el activo siempre que su importe en libros fuera superior al mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor que le corresponda tras la distribución realizada según los procedimientos descritos en los párrafos 104 y 105; y

b) No se reconocerá ninguna pérdida por deterioro del valor para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Esto será de aplicación incluso cuando el valor razonable menos los costes de venta del activo fuese inferior a su importe en libros.

Ejemplo

Una máquina ha sufrido una avería, pero todavía puede funcionar, aunque no tan bien como lo hacía antes.

El valor razonable menos los costes de venta de la máquina es menor que su importe en libros. La máquina no genera entradas de efectivo de forma independiente. El menor grupo identificable de activos que incluye a la máquina y que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas de efectivo generadas por otros activos, es la línea de producción en la que se encuentra instalada. El importe recuperable de la línea de producción en conjunto, muestra que ésta no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor.

Hipótesis 1: los presupuestos o previsiones aprobados por la dirección no reflejan ningún compromiso, por parte de la misma, para reemplazar la máquina.

El importe recuperable de la máquina, individualmente considerada, no puede estimarse, puesto que el valor de uso de la misma:

a) puede ser diferente de su valor razonable menos los costes de venta; y

b) puede determinarse sólo por referencia a la unidad generadora de efectivo a la que pertenece la citada máquina (la línea de producción).

La línea de producción no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor, por lo que tampoco se reconocerá deterioro del valor alguno para la máquina. No obstante, la entidad podría necesitar reconsiderar el periodo previsto para su amortización o el método seguido para calcular la misma. Es posible que sea necesario fijar un periodo de amortización menor, o un método de amortización más acelerado, para reflejar la vida útil esperada que resta a la máquina o los patrones de consumo, por parte de la entidad, de los beneficios económicos derivados del elemento.

Hipótesis 2: los presupuestos o previsiones aprobados por la dirección reflejan el compromiso de la misma para vender y reemplazar la máquina en un futuro inmediato. Los flujos de efectivo derivados de la utilización continuada del elemento, hasta su enajenación o disposición por otra vía, son insignificantes.

Puede estimarse que el valor de uso de la máquina está muy cercano a su valor razonable menos los costes de venta. Por tanto, el importe recuperable de la máquina puede determinarse sin tener en cuenta la unidad generadora de efectivo a la que pertenece (es decir, la línea de producción). Puesto que el valor razonable menos los costes de venta de la máquina es inferior a su importe en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el elemento.

108. Después de la aplicación de los requisitos de los párrafos 104 y 105, se reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y sólo si, fuera requerido por otra Norma.

REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR

109. En los párrafos 110 a 116 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en ejercicios anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En dichos requisitos se utiliza el término «activo», pero las disposiciones son aplicables por igual a los activos individuales y a las unidades generadoras de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 117 a 121, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123 y para el fondo de comercio en los párrafos 124 a 125.

110. La entidad evaluará, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en ejercicios anteriores, para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

111. Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en ejercicios anteriores para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

a) Durante el ejercicio, el valor de mercado del activo ha aumentado significativamente.

b) Durante el ejercicio, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta ópera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.

c) Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado decrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.

Fuentes internas de información

d) Durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costes en los que se haya incurrido durante el ejercicio para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la actividad a la que dicho activo pertenece.

e) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.

112. Los indicios de potenciales reducciones de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 111 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 12.

113. Si existieran indicios de que una pérdida por deterioro del valor, reconocida para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o ha disminuido, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de amortización o el valor residual podrían necesitar ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma que sea aplicable al activo, incluso si no se revirtiera la pérdida por deterioro del valor para dicho activo.

114. Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en ejercicios anteriores para un activo, distinto del fondo de comercio, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta que alcance su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 117. Este incremento se designa como una reversión de la pérdida por deterioro del valor.

115. La reversión de una pérdida por deterioro del valor refleja un aumento en el potencial estimado de servicio del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la entidad reconoció la última pérdida por deterioro del valor del activo. El párrafo 130 exige a la entidad identificar los cambios en las estimaciones que han producido el incremento en el potencial estimado de servicio. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:

a) un cambio en la base del importe recuperable (es decir, cuando el importe recuperable se base en el valor razonable menos los costes de venta o en el valor de uso);

b) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor de uso, un cambio en la cuantía o en el calendario de los flujos de efectivo futuros estimados, o en el tipo de descuento; o

c) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costes de venta, un cambio en la estimación de los componentes del valor razonable menos los costes de venta.

116. El valor de uso de un activo puede ser superior a su importe en libros, simplemente porque el valor actual de los flujos de efectivo futuros aumente a medida que éstos se encuentren más próximos al momento presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber variado. Por tanto, una pérdida por deterioro del valor no se revertirá por causa del paso del tiempo (en ocasiones a esto se le denomina «reversión del proceso de descuento»), incluso si el importe recuperable del activo llegue a ser mayor que su importe en libros.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual

117. El importe en libros de un activo, distinto del fondo de comercio, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en ejercicios anteriores.

118. Cualquier incremento en el importe en libros de un activo, distinto del fondo de comercio, por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en ejercicios anteriores, es una revalorización del activo. Para contabilizar estas revalorizaciones, la entidad utilizará la Norma aplicable al activo.

119. La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto del fondo de comercio, se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilizase según su valor revalorizado, siguiendo otra Norma (por ejemplo, el modelo de revalorización de la NIC 16, Inmovilizado material). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor de valor, en un activo previamente revalorizado, se tratará como un aumento por revalorización de acuerdo con esa otra Norma.

120. La reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo revalorizado, se abonará directamente al patrimonio neto, aumentando el importe de las reservas por revalorización. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor del mismo activo revalorizado haya sido reconocida previamente en el resultado del ejercicio, la reversión también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

121. Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán para los ejercicios

futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

122. El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando el fondo de comercio, prorrateando su cuantía en función del importe en libros de tales activos. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con el párrafo 119.

123. Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 122, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor de:

a) su importe recuperable (si pudiera determinarse); y

b) el importe en libros (neto de amortización o depreciación) que se hubiera determinado de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en los ejercicios anteriores.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando el fondo de comercio.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor del fondo de comercio

124. Una pérdida por deterioro del valor reconocida en el fondo de comercio no revertirá en los ejercicios posteriores.

125. La NIC 38, Activos intangibles, prohíbe el reconocimiento de un fondo de comercio generado internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable del fondo de comercio, en los ejercicios siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento del fondo de comercio generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para el fondo de comercio adquirido.

INFORMACIÓN A REVELAR

126. La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:

a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de resultados en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de resultados en que tales reversiones estén incluidas.

c) el importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revalorizados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el ejercicio.

d) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revalorizados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el ejercicio.

127. Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las actividades de la entidad.

128. La información exigida por el párrafo 126 puede presentarse junto con otros datos revelados, para cada clase de activos. Por ejemplo, esa información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros del inmovilizado material al comienzo y al final del ejercicio, como requiere la NIC 16 Inmovilizado material.

129. Una entidad que revele información segmentada de acuerdo con la NIC 14 Información financiera por segmentos revelará, para cada uno de los segmentos principales, la siguiente información:

a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, tanto en el resultado del ejercicio como directamente en el patrimonio neto durante el ejercicio.

b) el importe correspondiente a las reversiones de pérdidas por deterioro del valor, reconocidas tanto en el resultado del ejercicio, como directamente en el patrimonio neto durante el ejercicio.

130. La entidad revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, de cuantía significativa, que hayan sido reconocidas durante el ejercicio para un activo individual, incluyendo el fondo de comercio, o para una unidad generadora de efectivo:

a) los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor.

b) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida.

c) para cada activo individual:

i. la naturaleza del activo; y

ii. si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NIC 14, el segmento principal al que pertenece el activo.

d) para cada unidad generadora de efectivo:

i. una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios, un área geográfica, o un segmento de información de la entidad, según se definen en la NIC 14);

ii. el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el ejercicio, por cada clase de activos y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NIC 14, por cada segmento principal de información; y

iii. si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

e) si el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costes de venta o su valor de uso.

f) en el caso de que el importe recuperable sea el valor razonable menos los costes de venta, los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costes de venta (por ejemplo si se hace por referencia a un mercado activo).

g) en el caso de que el importe recuperable sea el valor de uso, el tipo o tipos de descuento utilizados en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor de uso.

131. La entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el ejercicio, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo 130:

a) las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

b) los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.

132. Se aconseja a la entidad que revele información acerca de las hipótesis utilizadas para determinar, durante el ejercicio, el importe recuperable de los activos (o de las unidades generadoras de efectivo).

No obstante, el párrafo 134 exige a la entidad revelar información sobre las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, cuando el fondo de comercio o un activo intangible con una vida útil indefinida se encuentren incluidos en el importe en libros de esa unidad.

133. Si, de acuerdo con el párrafo 84, alguna parte del fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios durante el ejercicio no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) en la fecha de los estados financieros, se revelarán tanto el importe del fondo de comercio no distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

Estimaciones utilizadas para valorar el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen un fondo de comercio o activos intangibles con vidas útiles indefinidas

134. La entidad revelará la información exigida en los apartados a) hasta f) siguientes para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que se hayan distribuido a esa unidad (o grupo de unidades), sea significativo en comparación con el importe en libros total del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, respectivamente:

a) El importe en libros del fondo de comercio distribuido a la unidad (o grupo de unidades).

b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades).

c) La base sobre la cual ha sido determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, valor de uso o valor razonable menos los costes de venta).

d) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor de uso:

i. Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la dirección ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

ii. Una descripción del enfoque utilizado por la dirección para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

iii. El periodo sobre el cual la dirección ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la dirección y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.

iv. La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad (o grupo de unidades) se dedica.

v. El tipo o tipos de descuento aplicados a las proyecciones de flujos de efectivo.

e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costes de venta, la metodología empleada para determinar el valor razonable menos los costes de venta. Cuando el valor razonable menos los costes de venta no se haya determinado utilizando un precio de mercado observable para la unidad (grupo de unidades), se revelará la siguiente información:

i. Una descripción de cada hipótesis clave sobre la cual la dirección haya basado su determinación del valor razonable menos los costes de venta. Hipótesis clave son aquéllas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

ii. Una descripción del enfoque utilizado por la dirección para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la dirección haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable: i. la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

ii. el valor asignado a la o las hipótesis clave.

iii. el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el

importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

135. Si la totalidad o una parte del importe en libros del fondo de comercio, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros del fondo de comercio o activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total del fondo de comercio o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:

a) La suma del importe en libros del fondo de comercio distribuido entre esas unidades (o grupos de unidades).

b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupos de unidades).

c) Una descripción de las hipótesis clave.

d) Una descripción del enfoque utilizado por la dirección para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de

información externa y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

e) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la dirección haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:

i. la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.

ii. el valor asignado a la o las hipótesis clave

.

iii. el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

136. Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupo de unidades) efectuados en el ejercicio anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 24 o 99, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad (o grupo de unidades) en el ejercicio corriente si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (o grupo de unidades) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135, relativa al traslado de un ejercicio a otro de los cálculos del importe recuperable.

137. El ejemplo 9 ilustra la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FECHA DE VIGENCIA

138. Si la entidad elige, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, aplicar la NIIF 3 desde cualquier fecha anterior a la entrada en vigor establecida en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma de forma prospectiva desde esa misma fecha.

139. En otro caso, la entidad aplicará esta Norma:

a) al fondo de comercio y a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios para los cuales la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y

b) a los demás activos de forma prospectiva, desde el comienzo del primer ejercicio anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004.

140. A las entidades a las cuales se aplique el párrafo 139, se les aconseja aplicar las exigencias de esta Norma antes de la entrada en vigor especificada en dicho párrafo 139. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de su entrada en vigor, también deberá aplicar en la misma fecha, la NIIF 3 y la NIC 38 Activos intangibles (revisada en 2004).

DEROGACIÓN DE LA NIC 36 (EMITIDA EN 1998)

141. Esta Norma reemplaza a la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (emitida en 1998).

4.1.1. Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 36 “Deterioro del Valor de los Activos”

Esta norma establece los procedimientos que una entidad aplicara para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable, es decir, asegurar que los activos estén registrados a no más que su monto recuperable y prescribir cómo el monto recuperable es calculado

Esta norma aplica al deterioro de todos los activos, excepto:

Inventarios (**NIC 2: Existencia**)

Activos que surgen de los contratos de construcción (**NIC 11: Contratos de Construcción**)

Activos por impuestos diferidos (**NIC 12: Impuestos Sobre las Ganancias**)

Activos que surgen de beneficios para empleados (**NIC 19: Retribuciones**)

Activos financieros (**NIC 39: Instrumentos Financieros**)

Inversión en propiedades medidas su valor razonable (**NIC 40: Inversiones Inmobiliarias**)

Activos biológicos medidos a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta (**NIC 41: Agricultura**)

Costos de adquisición diferida, y activos intangibles surgidos de contratos de seguros emitidos por la Compañía Aseguradora (**NIIF 4**)

Activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (**NIIF 5**)

Esta Norma es de aplicación a los activos financieros clasificados como:

Entidades dependientes, según se definen en la NIC 27, *Estados financieros consolidados y separados*;

Entidades asociadas, según se definen en la NIC 28, *Inversiones en entidades asociadas*; y

Negocios conjuntos, según se definen en la NIC 31, *Participaciones en negocios conjuntos*.

Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Mercado activo es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:

a) las partidas negociadas en el mercado son homogéneas;

b) normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento; y

c) los precios están disponibles al público.

Fecha del acuerdo en una combinación de negocios es la fecha en que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que participan en la combinación y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Activos comunes de la entidad son activos, diferentes del fondo de comercio, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Costes de enajenación o disposición por otra vía son los costes incrementales directamente atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía de un activo o unidad generadora de efectivo.

Importe amortizable de un activo es su coste, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil.

Valor razonable menos los costes de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costes de enajenación o disposición por otra vía.

Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.

Vida útil es:

- a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
- b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Valor de uso es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Un activo está deteriorado cuando su importe en libros, excede a su importe recuperable. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.

La entidad evaluará, en cada fecha de cierre del balance, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera tal indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad también:

a) Comprobará anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del ejercicio anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si un activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el ejercicio anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

b) Comprobará anualmente el deterioro del valor del fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

Al evaluar si existe algún indicio de que el valor del activo puede haberse deteriorado, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes extremos:

Fuentes externas de información

Durante el ejercicio, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

Durante el ejercicio han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad,

referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado, u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.

El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes internas de información

Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

Durante el ejercicio han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de interrupción o reestructuración de la actividad a la que pertenece el activo, planes de enajenación o disposición por otra vía del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida*.

Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

La lista del párrafo 12 no es exhaustiva.

Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de amortización utilizado o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso. No siempre es necesario calcular el valor razonable del activo menos los costes de venta y su valor de uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor, y por tanto no sería necesario calcular el otro valor.

El valor razonable del activo menos los costes de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o una unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de ventas o disposición por otra vía.

El deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe recuperable efectuados en el ejercicio precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el ejercicio corriente.

La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costes de venta es la existencia de un precio, dentro de un compromiso formal de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, ajustado por los costes

incrementales directamente atribuibles a la enajenación o disposición por otra vía del activo. Si no existiera un compromiso formal de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costes de venta sería el precio de mercado del activo, menos los costes de enajenación o disposición por otra vía

Valor de uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora d efectivo. Los siguientes elementos deben reflejarse en el cálculo del valor de uso de un activo:

Una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;

Las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;

El valor temporal del dinero, representado por el tipo de interés de mercado sin riesgo;

El precio por soportar la incertidumbre inherente en el activo; y

Otros factores, como la liquidez, que los partícipes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

Proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;

Proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo y

Los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la enajenación o disposición por otra vía del activo, al final de su vida útil.

Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

Entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como partidas a cobrar); y

Pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas a pagar, pensiones o provisiones).

Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras que se espera que surjan de:

Una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía;
o

La mejora o aumento del rendimiento del activo.

El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro del valor. La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilice por su valor revalorizado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo de acuerdo con el modelo de revalorización previsto en la NIC 16, Inmovilizado material).

La pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revalorizado se reconocerá directamente como un cargo contra las reservas por revalorización, hasta el límite del importe de la reserva de revalorización para ese activo.

Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.

Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).

Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios.

Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

Importe Recuperable e Importe en libros de una Unidad Generadora de efectivo

El importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.

El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:

a) incluirá el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y uniforme, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor de uso de la citada unidad; y

b) no incluirá el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tal pasivo.

Ejemplo:

Una entidad minera posee un ferrocarril privado para apoyo de las actividades en una mina. El ferrocarril privado sólo puede ser vendido por su valor como chatarra, y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas que corresponden a los otros activos de la mina.

No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque su valor de uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, es decir, la mina en su conjunto.

Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, el fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se esperen beneficiar de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades.

La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo, a la que se haya distribuido fondo de comercio, se podrá efectuar en cualquier momento durante un ejercicio anual, siempre que se realice en la misma fecha cada ejercicio. Las diferentes unidades generadoras de efectivo podrían comprobar el deterioro del valor en fechas diferentes. Sin embargo, si la totalidad o alguno de los fondos de comercio atribuidos a una unidad generadora de efectivo hubieran sido adquiridos en una combinación de negocios durante el ejercicio anual

corriente, esta unidad comprobará su deterioro del valor antes de la finalización del ejercicio anual corriente.

Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido el fondo de comercio o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier fondo de comercio distribuido a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y

b) a continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 104, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

a) su valor razonable menos los costes de venta (si se pudiese determinar);

b) su valor de uso (si se pudiese determinar); y

c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorrateando entre los demás activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

La entidad evaluará, en cada fecha del balance, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto del fondo de comercio, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la al fondo de comercio, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro.

El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía comprada, prorrateando su cuantía en función del importe en libros de tales activos.

El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía comprada, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.

Para cada clase de activos, la siguiente información:

a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de resultados en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.

b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del ejercicio, así como la partida o partidas de la cuenta de resultados en que tales reversiones estén incluidas.

c) el importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revalorizados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el ejercicio.

d) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revalorizados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el ejercicio.

La entidad revelará la siguiente información, para cada pérdida por deterioro del valor o su reversión, de cuantía significativa, que hayan sido reconocidas durante el ejercicio para un activo individual, incluyendo el fondo de comercio, o para una unidad generadora de efectivo:

a) los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor.

b) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida.

c) para cada activo individual:

la naturaleza del activo; y

ii. si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NIC 14, el segmento principal al que pertenece el activo.

d) para cada unidad generadora de efectivo:

una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios, un área geográfica, o un segmento de información de la entidad, según se definen en la NIC 14);

el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el ejercicio, por cada clase de activos y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NIC 14, por cada segmento principal de información; y

iii. si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

e) si el importe recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo), es el valor razonable menos los costes de venta o su valor de uso.

f) en el caso de que el importe recuperable sea el valor razonable menos los costes de venta, los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costes de venta (por ejemplo si se hace por referencia a un mercado activo).

g) en el caso de que el importe recuperable sea el valor de uso, el tipo o tipos de descuento utilizados en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor de uso.

Si la entidad elige, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, aplicar la NIIF 3 desde cualquier fecha anterior a la entrada en vigor establecida en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma de forma prospectiva desde esa misma fecha.

En otro caso, la entidad aplicará esta Norma:

a) al fondo de comercio y a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios para los cuales la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y

b) a los demás activos de forma prospectiva, desde el comienzo del primer ejercicio anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004.

4.2. Norma Internacional de Contabilidad N° 37 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y valorización de las provisiones, pasivos y activos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, oportunidad de vencimiento y montos, de las anteriores partidas.

Alcance

1. Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al contabilizar sus provisiones y pasivos y activos contingentes, excepto:

(a) aquéllos que se deriven de contratos pendientes de ejecución, excepto cuando el contrato es oneroso; y

(b) eliminado en texto original en inglés

(c) aquéllos cubiertos por otra Norma Internacional de Contabilidad.

2. Esta Norma no es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo las garantías) que caen en el alcance de la NIC 39: Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización.

3. *Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien en los que ambas partes han cumplido parcialmente, y en igual medida, sus compromisos. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.*

4. *Eliminado en texto original en inglés*

5. *Cuando alguna otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivos contingentes o activos contingentes, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, la NIIF 3 Combinaciones de Negocios aborda el tratamiento por una entidad adquirente de los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios. También se abordan ciertos tipos de provisiones en:*

(a) contratos de construcción (ver la NIC 11 Contratos de Construcción);

(b) el impuesto a la renta (ver la NIC 12 Impuestos a la Renta);

(c) arrendamientos (ver la NIC 17 Arrendamientos). Como esta NIC 17 no contiene ninguna especificación sobre cómo tratar los arrendamientos operativos que resulten onerosos para la entidad, habrá que aplicar la presente Norma para tratarlos;

(d) beneficios a los empleados (ver la NIC 19 Beneficios a los Empleados); y

(e) contratos de seguro (ver la NIIF 4 Contratos de Seguro): No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de sus obligaciones y derechos en virtud de contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4.

6. *Ciertas partidas, tratadas como provisiones, pueden estar relacionadas con el reconocimiento de algún ingreso ordinario, por ejemplo en el caso que la entidad otorgue ciertas garantías a cambio de la percepción de un determinado honorario. Esta Norma no trata el reconocimiento de los ingresos ordinarios, puesto que en la NIC 18 Ingresos Ordinarios, se identifican las circunstancias precisas para el reconocimiento de los mismos, y se suministra una guía práctica para aplicar los criterios de reconocimiento. Esta Norma no modifica lo establecido en la NIC 18.*

7. *En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de montos o vencimientos inciertos. En algunos países, el término “provisión” se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación sistemática, y también para denominar el reconocimiento de la pérdida de valor por deterioro de algunos activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el valor de libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.*

8. *En otras Normas Internacionales de Contabilidad se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. De acuerdo con ello, esta Norma no exige, ni prohíbe, la activación de los costos reconocidos al constituir una determinada provisión.*

9. *Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones descontinuadas). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación en descontinuación, la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas, puede exigir revelar información adicional sobre la misma.*

Definiciones

10 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su monto o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de hechos pasados, en cuya liquidación, la entidad espera desprenderse de recursos que implican beneficios económicos.

El hecho que da origen a la obligación es todo aquel hecho del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que liquidar el monto correspondiente.

Una obligación legal es aquélla que se deriva de:

(a) un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);

(b) la legislación; u

(c) otra causa de tipo legal.

Una obligación implícita es aquélla que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

(a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a normas de conocimiento público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

(b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades

Un pasivo contingente es:

(a) una obligación posible, surgida a raíz de hechos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien

(b) una obligación presente, surgida a raíz de hechos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

(i) no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que impliquen beneficios económicos; o bien

(ii) el monto de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de hechos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un contrato de carácter oneroso es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que éste conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Una reestructuración es un programa, planificado y controlado por la Administración de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo en ya sea:

(a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o

(b) en la manera de llevar la gestión de su actividad.

Provisiones y otros pasivos

11. Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como las cuentas por pagar y otras obligaciones devengadas, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o del monto de los desembolsos futuros necesarios para su liquidación. En contraste con las provisiones:

(a) las cuentas por pagar son pasivos a pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y

(b) las otras obligaciones devengadas son cuentas a pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo el monto de las vacaciones proporcionales devengadas hasta el momento del cierre del balance general). Aunque a veces sea necesario estimar el monto o el vencimiento de las obligaciones devengadas, la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las obligaciones devengadas se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a las cuentas por pagar y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relaciones Entre Provisiones y Pasivos Contingentes

12. *En un contexto general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el monto correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o la no ocurrencia, de uno o más hechos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.*

13. *Esta Norma distingue entre:*

(a) *provisiones: que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su monto haya podido ser estimado de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para liquidarlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que impliquen beneficios económicos; y*

(b) *pasivos contingentes: los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:*

obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que impliquen beneficios económicos; o bien

(ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su liquidación, se produzca una salida de recursos que impliquen beneficios económicos, o porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable del monto de la obligación).

Reconocimiento

Provisiones

14. Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

(a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un hecho pasado;

(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que impliquen beneficios económicos para liquidar tal obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del monto de la obligación.

De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la entidad no debe reconocer la provisión.

Obligación Presente

15. En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un hecho ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance general, que de lo contrario.

16. En casi todos los casos quedará claro si el hecho, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En algunos casos raros, por ejemplo cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la

ocurrencia o no de ciertos hechos, o si de tales hechos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, la entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos tras el cierre del balance general. A partir de esa evidencia:

(a) la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance general, sea mayor que la probabilidad de no existencia; e

(b) revelará en las notas de la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad que no exista, salvo en el caso que sea remota la posibilidad que tenga que desprenderse de recursos que impliquen beneficios económicos (ver el párrafo 86).

Hecho Pasado

17. El hecho pasado del que se deriva la obligación se denomina hecho que da origen a la obligación. Para que un hecho sea de esta naturaleza, es preciso que la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que liquidar la obligación creada por tal hecho. Este será el caso sólo si:

(a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o bien

(b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el hecho (que puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus obligaciones.

18. Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al final del período sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Las únicas obligaciones reconocidas en el balance general de la entidad serán aquellas que existen en la fecha del balance general.

19. Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de hechos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que impliquen beneficios económicos, independientemente de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar la entidad tendrá que reconocer los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a reparar los daños ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

20. Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el monto. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al

que se le debe pagar, puesto que la obligación puede ser incluso con el público en general. Debido a que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la Administración o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, en la fecha del balance general, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquéllos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

21. Un hecho que no haya dado lugar al surgimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la propia entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones implícitas. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el hecho del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.

22. En el caso de leyes cuyos proyectos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la entidad sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos de esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único hecho que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

Salida Probable De Recursos Que Impliquen Beneficios Económicos

23. *Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente, sino también la probabilidad que haya una salida de recursos, que impliquen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma, * la salida de recursos u otro hecho cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad que un hecho pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la entidad revelará, por medio de notas, sobre el pasivo contingente, salvo que la posibilidad que haya una salida de recursos, que impliquen beneficios económicos, se considere remota (ver el párrafo 86).*

24. *Cuando exista una gran cantidad de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad que se produzca una salida de recursos, para su liquidación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).*

Estimación Fiable Del Monto De La Obligación

25. *La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del balance general. Excepto en casos extremadamente raros, la entidad será capaz de determinar un*

conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el monto de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

26. En el caso extremadamente raro que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (ver el párrafo 86).

** La interpretación del término “probable” en esta Norma como “mayor posibilidad que un evento se presente que de lo contrario” no es necesariamente de aplicación a otras Normas.*

Pasivos Contingentes

27. La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.

28. La entidad revelará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso que la posibilidad de tener una salida de recursos, que impliquen beneficios económicos, se considere remota.

29. Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que impliquen beneficios económicos

futuros, salvo en la extremadamente rara circunstancia que no se pueda hacer una estimación fiable de tal monto.

30. Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que impliquen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del período en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia que no se pueda hacer una estimación fiable de tal monto).

Activos Contingentes

31. La entidad no debe reconocer un activo contingente.

32. Normalmente, los activos contingentes surgen por hechos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

33. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

34. *Se revelarán los activos contingentes, de la forma que se exige en el párrafo 89, en el caso que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad.*

35. *Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del período en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad revelará en notas sobre el correspondiente activo contingente (ver el párrafo 89).*

Valorización

Mejor Estimación

36. *El monto reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance general, del desembolso necesario para liquidar la obligación presente.*

37. *La mejor estimación del desembolso necesario para liquidar la obligación presente vendrá constituida por el monto, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para liquidar la obligación en la fecha del balance general, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien a costos prohibitivos liquidar o transferir el monto de la obligación en la fecha del balance general. No obstante, la estimación del monto que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para liquidar la obligación presente en la fecha del balance general.*

38. *Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la Administración de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar también incluye cualquier evidencia suministrada por hechos ocurridos después de la fecha de cierre de los estados financieros.*

39. *Las incertidumbres que rodean al monto a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso que la provisión, que se está valorizando, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de “valor esperado”. La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.*

Ejemplo: La entidad vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer, hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la entidad en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 por ciento de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 por ciento y en el restante 5 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo

con el párrafo 24, la entidad habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.

El valor esperado del costo de las reparaciones será:

$$(75\% \text{ de cero}) + (20\% \text{ de 1 millón}) + (5\% \text{ de 4 millones}) = 400.000$$

40. Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. En el caso que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por un monto mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la entidad ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de gran dimensión, construida para un determinado cliente, y el costo de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1.000, dotará una provisión de mayor monto para contemplar la posibilidad que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.

41. La provisión se valoriza antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12 Impuestos a la Renta.

Riesgos e Incertidumbres

42. Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los hechos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.

43. *Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el monto por el que se valoriza una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios valorativos en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobrevaloren los activos o los ingresos, y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobre valoración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable que lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobre valoración del monto de la provisión.*

44. *La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el monto final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85(b).*

Valor actual

45. ***Cuando resulte importante el efecto del valor temporal del dinero, el monto de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para liquidar la obligación.***

46. *Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas a la fecha de cierre del balance general, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual monto pero en fechas más lejanas. El monto de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.*

47. La tasa (o tasas) de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo en la fecha del balance general, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa (o tasas) de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.

Hechos futuros

48. Los hechos futuros, que puedan afectar el monto necesario para liquidar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente que puedan ocurrir efectivamente.

49. Las expectativas sobre hechos futuros pueden ser particularmente importantes en la valorización de las provisiones. Por ejemplo, la entidad puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El monto que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente calificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza.

De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costo relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de la tecnología actual, o el costo esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

50. *El efecto de una posible nueva legislación será tomado en cuenta, al valorizar las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio. La variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo hecho que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.*

Enajenaciones esperadas de activos

51. Las utilidades esperadas por la enajenación de activos no deben ser tenidas en cuenta al valorizar la provisión.

52. *Las utilidades esperadas por la enajenación de activos no se tomarán en cuenta, al valorizar el monto de la provisión, incluso en el caso que la enajenación en cuestión esté ligada estrechamente al hecho por el cual surge la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las utilidades de la enajenación esperada de activos, en el momento que se especifica en la Norma Internacional de Contabilidad, que se refiera al tipo de activo en cuestión.*

Reembolsos

53. En el caso que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente cierta su recepción si la entidad liquida la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo

independiente. El monto reconocido para el activo no debe exceder al monto de la provisión.

54. En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del monto reconocido como reembolso a recibir.

55. En ciertas ocasiones, la entidad puede considerar el hecho que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los montos ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente.

56. En muchos casos, la entidad responderá de la totalidad del monto en cuestión, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el monto total, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente cierto que se vaya a recibir si la entidad liquida el pasivo.

57. En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los pagos en cuestión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la entidad no tendrá responsabilidad por tales pagos, y por tanto no se incluirán en el cálculo de la provisión.

58. Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

Cambios En La Valorización De Las Provisiones

59. Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance general, y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso que no sea ya probable la salida de recursos, que impliquen beneficios económicos, para liquidar la obligación correspondiente, se procederá a revertir la provisión.

60. Cuando se haya usado el descuento para determinar el monto de la provisión, el valor de libros de la misma aumentará en cada período para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un gasto financiero.

Utilización De Las Provisiones

61. Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

62. Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su creación. La realización de desembolsos en contra de una provisión que fue, en su origen, creada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos hechos diferentes.

Aplicación De Las Reglas De Reconocimiento y Valorización

Pérdidas Futuras Derivadas De Las Operaciones

63. No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.

64. *Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.*

65. *Las expectativas de pérdidas futuras derivadas de las actividades ordinarias pueden ser indicativas que ciertos activos de la operación han sufrido un deterioro del valor. La entidad deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.*

Contratos De Carácter Oneroso

66. *Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser valorizadas y reconocidas, en los estados financieros, como provisiones.*

67. *Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.*

68. *En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos de salida del mismo, o lo que es igual, el*

monto menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y el monto de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

69. Antes de proceder a registrar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualquier pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (ver la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos).

Reestructuración

70. Los siguientes ejemplos recogen hechos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración:

(a) venta o liquidación de una línea de negocio;

(b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;

(c) los cambios en la estructura de la Administración, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos; y

(d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.

71. Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan los requisitos generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el

párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.

72. Surge, para la entidad, una obligación implícita, por causa de una reestructuración, sólo cuando:

(a) tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:

(i) las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;

Las principales ubicaciones afectadas;

La ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;

(iv) los desembolsos que se llevarán a cabo; y

(v) las fechas en las que el plan será implementado; y además

(b) ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.

73. La evidencia que la entidad ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a

conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.

74. Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implementación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actividades haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo período de tiempo antes que la reestructuración comience, o que la reestructuración requiera un período no razonable de tiempo, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho que la entidad está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actividades da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.

75. Si la decisión de la Administración o el órgano de administración de la entidad para realizar una reestructuración ha sido tomada, antes de la fecha del balance general, no dará lugar a la existencia de una obligación implícita, a menos que la citada entidad, antes de la fecha del balance general, haya:

(a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o bien

(b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si la entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, después de la fecha del

balance general, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NIC 10 Hechos Posteriores a la Fecha del Balance General, si los efectos son significativos y la falta de información pudiera afectar a las decisiones económicas de los usuarios a partir de los estados financieros.

76. Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la Administración de la entidad, no obstante puede surgir de otros hechos anteriores asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una operación, pueden haber producido acuerdos a firmas que para su efectividad necesiten sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.

77. En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la Administración (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita por reestructuración.

78. No surge ningún tipo de obligación para la entidad por causa de la enajenación de una de sus operaciones, hasta que la entidad se ha comprometido en vender, es decir, hasta que exista un compromiso a firme de venta.

79. Incluso en el caso que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso a firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso a firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes que existiera un compromiso a firme de venta.

80. La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:

(a) necesariamente impuestos por la reestructuración; y

(b) no asociados con las actividades que continúan en la entidad.

81. Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:

(a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad;

(b) comercialización o publicidad; e

(c) inversión en nuevos sistemas informáticos o redes de distribución.

Tales desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración en la fecha del balance general. Tales gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.

82. Las pérdidas identificables, derivadas de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el monto de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal y como se define en el párrafo 10.

83. Como se exige en el párrafo 51, las posibles utilidades derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al valorizar el monto de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

Información a Revelar

84. Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:

(a) el valor de libros al principio y al final del período;

(b) las provisiones adicionales efectuadas en el período, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;

(c) los montos utilizados (esto es, incurridos o cargados contra la provisión) en el transcurso del período;

(d) los montos no utilizados que han sido objeto de reversión en el período; y

(e) el aumento, durante el período, en los saldos objeto de descuento, por causa de los intereses acumulados, así como el efecto que haya podido tener cualquier eventual cambio en la tasa de descuento.

No es preciso suministrar información comparativa.

85. La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, lo siguiente:

(a) una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;

(b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al monto o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para proporcionar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los hechos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y

(c) el monto de cualquier eventual reembolso, informando además de los montos de los activos que hayan sido registrados para reconocer los eventuales reembolsos esperados.

86. A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance general, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

(a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52;

(b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el monto o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y

(c) la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.

87. *Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85, (a) y (b), y 86, (a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un sólo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los montos relativos a las garantías comunes y las referidas a reclamaciones judiciales.*

88. *Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la entidad redactará las revelaciones complementarias exigidas por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.*

89. *En el caso que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad debe incluir en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes en la fecha del balance general y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.*

90. *Es muy importante que, la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente, evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos correspondientes.*

91. En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.

92. En ciertos casos posibles, pero extremadamente raros en la práctica, puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los conceptos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.

Disposiciones Transitorias

93. La entidad debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de utilidades acumuladas, en el período en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las entidades, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las utilidades acumuladas correspondientes al período más antiguo para el que presenten información, re-expresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no re-expresar la información comparativa, este hecho debe ser objeto de revelación en las notas.

94. Eliminado en texto original en inglés.

Fecha De Vigencia

95. Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.

96 Eliminado en texto original en inglés.

4.2.1. Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 37 “Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes”

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

Esta Norma (NIC 37) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión de pasivo, o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente, exceptuando los siguientes:

Aquellos que se deriven de los instrumentos financieros que se contabilicen según su valor razonable,

Aquéllos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos;

Aquellos que aparecen en las compañías de seguros, derivados de la pólizas de los seguros, o

Aquéllos de los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad.

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su monto o vencimiento.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de hechos pasados, en cuya liquidación, la entidad espera desprenderse de recursos que implican beneficios económicos.

Una obligación legal es aquella que se deriva de:

Un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);

La legislación; u

Otra causa de tipo legal.

Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a normas de conocimiento público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

Como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

Un pasivo contingente es:

una obligación posible, surgida a raíz de hechos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien

Una obligación presente, surgida a raíz de hechos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

No es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que impliquen beneficios económicos; o bien

El monto de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de hechos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un contrato de carácter oneroso es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que éste conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Una reestructuración es un programa, planificado y controlado por la Administración de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo en ya sea:

En el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o

En la manera de llevar la gestión de su actividad.

Reconocimiento (P: 14-35)

Se debe reconocer una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

La entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un hecho pasado;

Es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que impliquen beneficios económicos para liquidar tal obligación; y

Puede hacerse una estimación fiable del monto de la obligación. En la norma se hace notar que solo en los casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.

En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un hecho ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del balance general, que de lo contrario.

Aquel suceso ocurrido en el pasado del que se deriva la obligación, se denomina suceso que da origen a la obligación. Como consecuencia de un suceso pasado, la empresa no tiene otra alternativa más realista que atender el pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si cumple uno de estos dos requisitos siguientes:

El pago de la obligación viene exigido por ley,

Se trata de una obligación implícita, derivada de un suceso o una actuación de la empresa que ha creado una expectativa legítima ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

La empresa no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente. Por el contrario, deberá informar acerca de la obligación en cuestión los estados financieros, salvo en el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos tenga una probabilidad remota.

La entidad no debe reconocer un activo contingente. Normalmente, los activos contingentes surgen por hechos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

En el caso que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del período en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad revelará en notas sobre el correspondiente activo contingente.

El monto reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance general, del desembolso necesario para liquidar la obligación presente.

La mejor estimación del desembolso necesario para liquidar la obligación presente vendrá constituida por el monto, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para liquidar la obligación en la fecha del balance general, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien a costos prohibitivos liquidar o transferir el monto de la obligación en la fecha del balance general. No obstante, la estimación del monto que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para liquidar la obligación presente en la fecha del balance general.

Las incertidumbres que rodean al monto a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso que la provisión, que se está valorizando, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de “valor esperado”. La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles.

Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben tenerse en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los hechos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma. Cuando resulte importante el efecto del valor temporal del dinero, el monto de la provisión debe ser

el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para liquidar la obligación.

La tasa (o tasas) de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero que el mercado esté haciendo en la fecha del balance general, así como el riesgo específico del pasivo correspondiente. La tasa (o tasas) de descuento no deben reflejar los riesgos que hayan sido ya objeto de ajuste, al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo futuros relacionados con la provisión.

Los hechos futuros, que puedan afectar el monto necesario para liquidar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente que pueda ocurrir efectivamente.

Las utilidades esperadas por la enajenación de activos no deben ser tenidas en cuenta al valorizar la provisión.

En el caso que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente cierta su recepción si la entidad liquida la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo independiente. El monto reconocido para el activo no debe exceder al monto de la provisión.

En el estado de resultados, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del monto reconocido como reembolso a recibir.

Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance general, y ajustadas en su caso para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso que no sea ya probable la salida de recursos, que impliquen beneficios económicos, para liquidar la obligación correspondiente, se procederá a revertir la provisión.

Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su creación. La realización de desembolsos en contra de una provisión que fue, en su origen, creada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos hechos diferentes.

No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones. Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones. Las expectativas de pérdidas futuras derivadas de las actividades ordinarias pueden ser indicativas que ciertos activos de la operación han sufrido un deterioro del valor. La entidad deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser valorizadas y reconocidas, en los estados financieros, como provisiones.

En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los

beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos de salida del mismo, o lo que es igual, el monto menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y el monto de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

Los siguientes ejemplos recogen hechos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración:

(a) venta o liquidación de una línea de negocio;

(b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;

(c) los cambios en la estructura de la Administración, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos; y

(d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.

Surge, para la entidad, una obligación implícita, por causa de una reestructuración, sólo cuando:

Tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, al menos:

Las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;

Las principales ubicaciones afectadas;

La ubicación, función y número aproximado de los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;

Los desembolsos que se llevarán a cabo; y

Las fechas en las que el plan será implementado; y además

Ha producido una expectativa válida entre los afectados, en el sentido que la reestructuración se llevará a cabo, ya sea por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.

La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:

Necesariamente impuestos por la reestructuración; y

No asociados con las actividades que continúan en la entidad.

Información a Revelar (P: 84-92)

84. Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:

(a) el valor de libros al principio y al final del período;

(b) las provisiones adicionales efectuadas en el período, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;

(c) los montos utilizados (esto es, incurridos o cargados contra la provisión) en el transcurso del período;

(d) los montos no utilizados que han sido objeto de reversión en el período; y

(e) el aumento, durante el período, en los saldos objeto de descuento, por causa de los intereses acumulados, así como el efecto que haya podido tener cualquier eventual cambio en la tasa de descuento.

No es preciso suministrar información comparativa.

La entidad debe revelar, por cada tipo de provisión, lo siguiente:

(a) una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;

(b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al monto o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. En los casos en que sea necesario para proporcionar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los hechos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y

(c) el monto de cualquier eventual reembolso, informando además de los montos de los activos que hayan sido registrados para reconocer los eventuales reembolsos esperados.

A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance general, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

(a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52;

(b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el monto o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y

(c) la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.

En el caso que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad debe incluir en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes en la fecha del balance general y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones.

En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.

En ciertos casos posibles, pero extremadamente raros en la práctica, puede esperarse que la información a revelar relativa a algunos de los conceptos exigidos en los párrafos 84 a 89, perjudique seriamente a la posición de la entidad, en disputas con terceros relativas a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos de igual naturaleza. En tales casos, no es preciso que la entidad revele esta información, pero debe describir la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.

La entidad debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de

utilidades acumuladas, en el período en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las entidades, pero no se exige, que ajusten el saldo inicial de las utilidades acumuladas correspondientes al período más antiguo para el que presenten información, re-expresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no re-expresar la información comparativa, este hecho debe ser objeto de revelación en las notas.

Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de Julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de Julio de 1999, debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

El mundo se encuentra cada vez más presionado por la internacionalización de las prácticas contables, razón por la cual los organismos emisores están en la búsqueda de hacer que esto suceda, una aproximación a ello es la implementación en todos los sistemas contables de normas internacionales o siendo aun más ambiciosos, la creación de modelos propios, por supuesto acordes a las exigencias del mundo en tránsito quien demanda cada vez mas actualidad en todos los procesos, en los cuales la economía es y será el factor más influyente sobre el cambio, teniendo en cuenta que existen sectores económicos con necesidades diferentes, en donde, se hace necesario implementar normas basadas en los *IAS* pero diseñadas de forma que cumpla con características exigidas por cada sector.

El éxito dependerá entonces del impacto que las normas tengan sobre los sistemas, si este llega a ser positivo, en un futuro quizá no muy lejano los contables hablaremos un mismo lenguaje en cuanto a la normatividad internacional se refiere.

Las Normas Internacionales se encuentran definidas dentro del campo institucional, el área en la cual se enmarca es la fiscal y tributaria; su perfil es la aplicación de legislación. En la actualidad despliega sus prácticos contables basados en los Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados, creados como elementos que permitan relacionar el registro de las transacciones económicas y la

aplicación de atributos propios de la información contable, como son la comprensibilidad, pertenencia, confiabilidad y comparabilidad.

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. Hasta la fecha se han emitido 41 normas de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

Las Normas Internacionales de Auditoría pretenden su aceptación y aplicación mundial; sin embargo, no prevalecen sobre las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de información financiera en cada país. En la medida en que estas normas estén de acuerdo con las reglamentaciones locales sobre un asunto en particular, la auditoría de la información financiera en dicho país estará realizada de acuerdo con dichas reglamentaciones y cumplirá automáticamente con las normas internacionales relacionadas en la materia referente a los procedimientos de aplicación de las mismas.

Sin embargo, los pronunciamientos de IAASB rigen los trabajos de auditoría, revisión, otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados que se conducen de acuerdo con normas internacionales. No pasan por encima de las leyes o regulaciones locales que rigen la auditoría de estados financieros históricos o trabajos de atestiguamiento sobre otra información en un país determinado, las cuales se requiere seguir de acuerdo a las normas nacionales de dicho país.

En caso de que las normas difieran de, o entren en conflicto con, las normas del comité de prácticas internacionales de auditorías (IAASB) sobre una materia en

particular, un trabajo conducido de acuerdo con las leyes o regulaciones locales no cumplirá de manera automática con las normas de (IAASB).

Un contador profesional no deberá representar un cumplimiento con las normas de (IAASB) a menos que el contador profesional haya cumplido totalmente con todas las que sean relevantes para el trabajo” Incrementa la cultura respecto a la auditoría de información financiera. Los auditores pueden utilizar las NIA como una fuente supletoria de las reglamentaciones sobre normas de auditoría locales, en aquellos asuntos pendientes de reglamentar en las propias normas locales.

Los auditores pueden utilizarlo como guía normativa para los casos en que un cliente solicite una auditoría de información financiera basada en las NIA de IFAC. d. Ayuda a los países de habla hispana que han decidido adoptar las NIA del FAC como sus propias normas de auditoría de información financiera.

5.2. Recomendaciones

Las Normas Internacionales de Contabilidad tienen como propósito establecer lineamientos que permitan la estandarización de la presentación de los estados financieros a nivel mundial. Es importante verificar si estas normas internacionales de auditoría se están cumpliendo de manera eficaz y eficiente en Venezuela, ya que al momento de que surgieran negociaciones económicas entre empresas de diferentes países que coticen en la bolsa de valores no existiera diferencia alguna en la presentación de sus Estados Financieros.

Es importante para nuestro país conocer la implementación de estas normas internacionales, ya que de esta manera se logra un estándar en la forma en que los Contadores Públicos presenten los Estados Financieros de las empresas y los informes de auditoría rigiéndose por lineamientos que son de utilización a escala mundial, facilitando así los acuerdos económicos y financieros entre empresas nacionales e internacionales.

Las Normas Internacionales de Contabilidad en la actualidad son de mucha importancia para todo profesional que esté vinculado con el mundo financiero, por tal razón es importante determinar que tanto los estudiantes como los profesionales estén en conocimiento de la existencia de éstas normas. Los contadores públicos debemos estar actualizado en materia de dichas normas, no solo en su preparación sino en su lectura y análisis.

Todo profesional que tenga el conocimiento previo de estas normas estará en capacidad de diseñar, plantear, evaluar y desarrollar estados financieros a nivel mundial.

Para llegar a estas consolidaciones, es necesario que el auditor sea conocedor de las normas internacionales de auditoría para que así puedan desarrollar su trabajo de forma eficiente y eficaz y este sea valorado en cualquier país.

Se debe tener en cuenta que antes de implementar o adoptar cualquiera de estos procedimientos es necesario que se analicen. Por otro lado es evidente la ventaja que traerá consigo el correcto apego a todas estas normativas, trayendo como resultado un "transparente" ejercicio económico, a la vez que se permite la unificación de criterios a escala global.

Según los procedimientos desarrollados a lo largo de la investigación, la adopción de estas normas permitirá a Venezuela crear las condiciones para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando la comparabilidad de las cuentas en el mercado para la competencia y la circulación de capitales y evitar así la costosa tarea de tener que traducir las mismas cuentas a diferentes normas internacionales.

Cuando hablamos de los procesos de adopción por primera vez los contadores Públicos deben de emplear las Normas Internacionales de Información Financiera, las Normas Internacionales de Información Financiera, en sí mismas, tienen un concepto de integralidad, lo que nos lleva a concluir que, si una entidad deja de aplicar esta normativa, simplemente está incumpliendo un requisito indispensable en las operaciones financieras-contables.

ANEXOS

Caso Practico NIC's 37:

La empresa ha rescindido su contrato laboral a un grupo de trabajadores de su plantilla. Los trabajadores han interpuesto demandas laborales por considerar el despido improcedente. Los asesores laborales del Departamento de personal estiman que existe un alto grado de probabilidad de que el fallo judicial sea desfavorable para la empresa y de que el pago de las indemnizaciones correspondientes se realice antes de cuatro meses.

El coste estimado de las indemnizaciones asciende a 320.000 euros. Trascurridos tres meses, se condena a la empresa al pago de las indemnizaciones por un importe de 315.000 euros.

Para determinar si debe dotarse una provisión, es a través de las dos preguntas:

1ª. ¿Es un pasivo?

2ª. ¿Es un pasivo calificable como provisión?

Suponemos que la respuesta a las dos preguntas es SI en todos sus apartados y que, por tanto, al cumplirse todos los requisitos necesarios para ellos:

PROCEDE A DOTAR LA PROVISION:

- Por la dotación a la provisión:

Concepto	Debe	Haber
Indemnización	320.000	
Provisiones a c/p por retribuciones al personal		320.000

- Por el pago de las indemnizaciones:

Concepto	Debe	Haber
Provisiones a c/p por retribuciones al personal	315.000	
Bancos c/c	315.000	

- Por el exceso de provisión:

Concepto	Debe	Haber
Provisiones a corto plazo. Provisiones para Retribuciones y otras prestaciones al personal	5.000	
Exceso de provisión por retribuciones al personal		5.000

BIBLIOGRAFÍA

La necesidad e importancia de contar con normas de contabilidad" Pablo Di Iorio, Guillermo Andresen y Luis Casco – XXII C.I.C. - Perú 1997

Balestrini, M. (1999). Procedimientos y Técnicas de la Investigación Documental. **Caracas: Editorial Panapo.**

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1999). Metodología de la Investigación. **México: McGraw Hill Interamericana.**

Hurtado, J. (1998). Metodología de la Investigación Holística. **Caracas: Sypal.**

Méndez, C. (2004). Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación. **(3ª ed.). Colombia: McGraw Hill.**

<http://www.monografias.com/trabajos15/aplicacion-nics/aplicacion-nics.shtml>
www.hacienda.go.cr/.../Organismos%20emisores%20en%20la%20búsqueda%20de

0d

en.wikipedia.org/wiki/International_Financial_Reporting_Standards - 115k –

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

TÍTULO	Análisis Y Síntesis De Los Cursos Especiales De Grado
SUBTÍTULO	Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 36 (Deterioro Del valor De Los Activos) – 37 (Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes) y su Aplicabilidad en Venezuela de Acuerdo al Cronograma de Adopción Aprobado por la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Rodríguez B, Mariela	CVLAC: 17.235.823 EMAIL:mrodriguez2501@hotmail.com
Rojas G, Pattryk J	CVLAC: 17.956.191 EMAIL:pattryk_r@hotmail.com
	CVLAC: E-MAIL:
	CVLAC: E-MAIL:

PALABRAS O FRASES CLAVES:

Análisis

Adopción

Normas Internacionales

Aplicación

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

ÁREA	SUB ÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACTO):

En busca de un lenguaje común y globalizado, hoy en día, la mayoría de los países están adoptando las Normativas Internaciones de Contabilidad (NIC), que son un conjunto de normas estándares contables internacionales y obligatorias en varios países. El estudio tiene como objetivo general analizar las normas internacionales de contabilidad, en el marco de la globalización y la adopción de dichas normas en Venezuela, y la evaluación del conocimiento que tienen los estudiantes de la carrera de Contaduria Pública, los contadores públicos y el público en general. Metodologicamente es un estudio de carácter cualitativo porque permite describir e interpretar, más que medir y predecir, tiene como base interpretar, comprender y entender las normas internacionales de contabilidad, asimismo es una investigacion documental ya que se recopiló información de diversos documentos impresos.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS**CONTRIBUIDORES:**

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO / CVLAC / E-MAIL				
Manuel Ramos	ROL	CA	AS	T	JU
			X	U X	X
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	mj10ramos@hotmail.com			
	E_MAIL				
Juan Martínez	ROL	CA	AS	TU	JU
			X	X	X
	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	03	24
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS:**ARCHIVO (S):**

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Análisis y Síntesis de los cursos Especiales de Grado.doc	Application/msword

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: Análisis de las NIC (OBLIGATORIO)

TEMPORAL: 6 meses (OBLIGATORIO)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública _____

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado_____

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública

INSTITUCION:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

DERECHOS:

DE ACUERDO AL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DE TRABAJOS DE GRADO: “LOS TRABAJOS DE GRADO SON DE EXCLUSIVA PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD, Y SOLO PODRAN SER UTILIZADOS CON OTROS FINES CON EL CONSENTIMIENTO DEL CONSEJO DE NÚCLEO RESPECTIVO, QUIEN LO PARTICIPARÁ AL CONSEJO UNIVERSITARIO”.

Rodriguez, Mariela.
C.I: 17. 17.235.823.
AUTOR

AUTOR

Rojas, Pattryk.
C.I: 17.956.191.
AUTOR

Manuel Ramos
C.I: 5.141.893
TUTOR

Juan Martínez
C.I: 3.950.261
TUTOR

JURADO

**POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

PROF. Daysi Rodríguez

UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE ANZOÁTEGUI
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA PÚBLICA
CURSOS ESPECIALES DE GRADO



TEMA II

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA
NÚMERO 300 (PLANEACION DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS
FINACIEROS) - 315 (ENTENDIMEINTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO
Y VALORACION DE LOS RIESGOS DE DECLARACIONES
EQUIVOCADAS IMPORTANTES) Y SU ADOPCIÓN EN VENEZUELA.**

Realizado Por:

RODRIGUEZ B, MARIELA. ROJAS G, PATTRYK J.

**Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial para optar al Título
de:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Barcelona, ABRIL 2009

INTRODUCCIÓN

Actualmente las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) existen para mejorar la uniformidad de las practicas de auditorías y servicios relacionados a través del mundo; emitiendo pronunciamientos en diferentes funciones de la auditoría y aseguramiento, promoviendo su aceptación mundial.

En virtud de esto se basará nuestro estudio de la Norma Internacional de Auditoría N° 300: Planeación de una auditoría de estados financieros y la Norma Internacional de Auditoría N° 315: Entendimiento de la entidad y su entorno y valoración de los riesgos de declaraciones equivocadas importantes; con la finalidad de dar a conocer la importancia y adopción de estas normas.

Como alternativa para llevar a cabo un buen estudio de los estados financieros, el auditor debe planear y establecer una estrategia general de auditoría, de manera que el contrato de auditoría se lleve a cabo de forma efectiva con la finalidad de reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

El auditor debe obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de declaraciones equivocadas importantes de los estados financieros debido a fraude y error, y suficiente para diseñar y realizar procedimientos de auditorías adicionales.

El estudio fue estructurado en 5 capítulos:

Capítulo I, mismo que enmarca el planteamiento del problema; con el que se explica la realidad de la situación estudiada y el por qué se considera un problema. El objetivo general, es decir, la acción concreta a alcanzar; los objetivos específicos que

son las metas más precisas y directas planteadas y por último la justificación, que es la que le brinda al lector una explicación de la importancia de nuestra investigación y de los aportes que deja a la sociedad.

Capítulo II, lo conforman los antecedentes que son investigaciones previas que nos han servido de ayuda en esta investigación; las bases teóricas con las cuales se le proporcionan al lector teorías que se relacionan directamente al tema y por tanto le facilitan su comprensión; y por ultimo una definición de términos básicos.

Capítulo III, referente a la metodología, en este capítulo se reseña el tipo y diseño de la investigación, la conformación de la muestra, la técnica e instrumento para la recolección de los datos seleccionados, así como también la técnica de análisis aplicada.

Capítulo IV, está compuesto de dos aspectos fundamentales, el primero por la norma internacional de auditorías y de los cuales se sustrajo información usada directamente en esta investigación. En segundo lugar el análisis y la discusión de las mismas normas estudiadas.

Capítulo V, este resume las conclusiones a las cuales hemos llegado en cuanto al análisis de las normas internacionales estudiadas y su adopción en el país. De la misma forma se presentan las recomendaciones que dieron lugar después de haber desarrollado el tema.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1. Planteamiento Del Problema

En el actual contexto mundial, se advierten importantes cambios en los conceptos y en las concepciones tradicionales, donde se tiende a la globalización de la producción y a la regionalización de los mercados.

La globalización ha dejado de ser un término marcadamente económico para transformarse en un concepto económico, político y social. Económico porque transforma las bases fundamentales del comercio, de la producción y de los mercados; político, porque trasciende las fronteras de los países y la influencia de los gobiernos; social, porque está afectando indudablemente a todos los habitantes de la sociedad y sus condiciones de vida.

La globalización expresa la interacción y los efectos de una cantidad de factores económicos, planificación, comunicaciones, financiación, producción, transporte, comercialización, a través de todo 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.

Este es en síntesis el mundo que la profesión contable se enfrentará en este siglo XXI con un nuevo marco donde se deberá modificar el esquema existente. La

inserción en un mercado ampliado de profesionales que deberá complementar condiciones para integrarse en el ejercicio profesional competitivo, conviviendo con otros países con iguales obligaciones y derechos.

Durante muchos años se tenía como tema de debate, la propia existencia de “normas de auditoría”. Frente a la amplia libertad que unos pregonaban, se oponía la normativa de detalle o desarrollo. El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación.

Los distintos trabajos profesionales que posibilitan las normas internacionales de auditoría permiten tipificar los servicios a prestar dentro de un marco preciso y concreto. En un mundo cada vez más complejo donde la auditoría completa asume cada vez mayor responsabilidad, la circunstancia de poder prestar servicios de menor calidad por satisfacer necesidades de menor nivel, no constituye un tema menor.

Las nuevas obligaciones que conllevan a corresponsabilidades tributarias y las nuevas obligaciones de informar operaciones sospechosas que tiene que asumir la auditoría de estados contables, condicionará la prestación de este servicio a los casos en que se podrán aplicar todos los procedimientos requeridos.

Para las situaciones intermedias o de menor calidad o intensidad, se podrá ofrecer otros servicios que van desde la revisión limitada a la compilación.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés), tal como está fijado en su constitución, determina que su misión es el desarrollo y mejoramiento mundial de la profesión contable por medio de la aplicación armónica

de las normas profesionales capaces de proveer servicios uniformes de alta calidad en interés del público.

Para tal misión, el directorio del IFAC ha establecido el Consejo Internacional de Normas de Seguridad y Auditoría, IAASB, por sus siglas en inglés (reemplazante desde el 2001 del Comité Internacional de Practicas de Auditoría, o IAPC, en inglés). El propósito del IAASB, es emitir los pronunciamientos normativos que gobiernan los servicios de seguridad, entre los cuales se cuenta la auditoría y los denominados servicios relacionados.

Las Normas Internacionales de Auditoría en la actualidad son de mucha importancia para todo profesional que esté vinculado con el mundo financiero, por tal razón los contadores públicos debemos estar actualizado en materia de dichas normas, no solo en su preparación sino en su lectura y análisis.

De tal manera en nuestro país ahora se habla de adopción, implementación y uso de las normas internacionales de auditoría, aunque estas todavía son desconocidas por una gran parte de profesionales y estudiantes en el país.

1.2. Justificación

En la actualidad se requiere de un conocimiento estándar sobre las normas internacionales de auditoría; el presente estudio se justifica debido a la importancia que tienen estas normas en el mejoramiento del estudio y evaluación de los estados financieros.

Todo profesional que tenga el conocimiento previo de estas normas estará en capacidad de diseñar, plantear, evaluar y desarrollar estados financieros a nivel mundial.

Para llegar a estas consolidaciones, es necesario que el auditor sea conocedor de las normas internacionales de auditoría para que así puedan desarrollar su trabajo de forma eficiente y eficaz y este sea valorado en cualquier país.

Se necesita un cambio en la profesión contable que amplíe horizontes y produzca una liberación del cumplimiento de requisitos mínimos brindados por la norma, para crear un verdadero despliegue profesional de servicios que les sean útiles a la sociedad y a sus organizaciones.

La condición básica para el ejercicio de la auditoría, se basa en la independencia que el auditor debe tener con relación al objeto de la auditoría y al ente al que se refiere la información contable.

Las NIA's son un conjunto de reglas que debe aplicar una empresa para registrar contablemente sus transacciones económicas y luego preparar sus informes o estados financieros.

Se trata de una especie de manual que establece la forma en que una compañía debe llevar su contabilidad, la información que tiene que presentar en ella y la metodología que debe usar para elaborar sus estados financieros. Actualmente la tendencia es adoptar las normas internacionales “para que se hable un solo lenguaje”.

Decisión Beneficiosa Aunque formalmente es a partir de 2010 cuando las grandes y pequeñas compañías venezolanas se verán en la obligación de presentar informes financieros elaborados según las NIA's, en la práctica existen empresas que ya llevan su contabilidad de acuerdo con dichas normas.

1.3. Objetivo De la Investigación

Sobre la base de la problemática planteada se ha propuesto los siguientes objetivos:

1.3.1. Objetivo General

Analizar las Normas Internacionales de Auditoría N° 300 “Planeación de una Auditoría de Estados Financieros” y N° 315 “Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Valoración de los Riesgos de Declaraciones Equivocadas Importantes”

1.3.2. Objetivos Específicos

- Conocer la importancia de la implantación de estas normas internacionales en Venezuela.
- Determinar las ventajas que ofrecen a nuestro país la puesta en marcha de las normas internacionales de auditoría.
- Analizar el contenido de las normas internacionales de auditoría N° 300 (Planeación de Una Auditoría De Estados Financieros) – N° 315 (Entendimiento De La Entidad Y su Entorno y valoración De Los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Importantes)
- Verificar y comparar si existe alguna norma local (DNA) relacionada con alguna de las normas internacionales de auditorías estudiadas.

1.4. Glosario de Términos

Alcance de una auditoría— El término alcance de una auditoría se refiere a los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.

Alcance de una revisión— El término alcance de una revisión se refiere a los procedimientos de revisión que se consideren necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión.

Aseveraciones de los estados financieros— Las aseveraciones de los estados financieros son aseveraciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros y pueden ser categorizadas como sigue:

- (a) existencia: existe un activo o pasivo en una fecha dada;
- (b) derechos y obligaciones: un activo o pasivo pertenece a la entidad en una fecha dada;
- (c) ocurrencia: una transacción o evento que tuvo lugar y que pertenece a la entidad durante el período;
- (d) integridad: no hay activos, pasivos, transacciones o eventos sin registrar, ni partidas sin revelar;
- (e) valuación: un activo o pasivo se registra a un valor apropiado en libros;
- (f) cuantificación: una transacción o evento se registra al monto apropiado y el ingreso o gasto es asignado al período apropiado; y
- (g) presentación y revelación: una partida se revela, clasifica y describe de acuerdo al marco de referencia para informes financieros aplicables.

Aseveraciones— Las aseveraciones son representaciones de la administración, explícitas o de otro tipo, que están incorporadas en los estados financieros (ver Aseveraciones de los estados financieros).

Auditor— El auditor es la persona con la responsabilidad final de la auditoría. Este término también se usa para referirse a una firma de auditoría (para facilidad de referencia, se usa el término auditor en todas las NIA's cuando se describe tanto auditoría como servicios relacionados que pueden prestarse. Esta referencia no pretende implicar que una persona que desempeñe servicios relacionados necesariamente tenga que ser el auditor de los estados financieros de la entidad).

Auditor externo— Donde sea apropiado se usan los términos auditor externo y auditoría externa para distinguir al auditor externo de un auditor interno y para distinguir la auditoría externa de las actividades de auditoría interna.

Auditor principal— El auditor principal es el auditor con responsabilidad de dictaminar sobre los estados financieros de una entidad cuando dichos estados financieros incluyan información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

Auditoría— El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera identificado. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dan un punto de vista verdadero y justo” o “presentan en forma razonable, en todos los aspectos de importancia,” que son formas equivalentes. Un objetivo similar aplica a la auditoría de la información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

Auditoría externa/auditor externo- (ver Auditor).

Auditoría interna--- es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar, monitorear la adecuación, la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.

Conocimiento del negocio— El conocimiento general del auditor de la economía y la industria dentro de la cual opera la entidad y un conocimiento más particular de cómo opera la entidad.

Dictamen modificado del auditor— El dictamen de un auditor se considera modificado ya sea que se añada un párrafo de énfasis de asunto al dictamen o que la opinión sea distinta de una no calificada:

Documentación— Documentación es el material (papeles de trabajo) preparado por y para, u obtenido y retenido por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría.

Empresas de negocios del gobierno— Empresas de negocios del gobierno son negocios que operan dentro del sector público ordinariamente para cumplir con un objetivo político o de interés social. Ordinariamente se requiere que operen comercialmente, o sea, que tengan ganancias o que recuperen por medio de cargos a los usuarios una proporción sustancial de sus costos de operación.

Entidad pequeña— Una entidad pequeña es cualquier entidad en la que:

(a) hay una concentración de propiedad y administración en un número pequeño de individuos (a menudo un solo individuo); y

(b) se encuentran también uno o más de los siguientes: pocas fuentes de ingreso; registros poco sofisticados, controles internos limitados junto con el potencial de que la administración sobrepase los controles. Las entidades pequeñas

ordinariamente mostrarán la característica (a), y una o más de las características de (b).

Estados financieros— El balance general, estados de resultados o cuentas de ganancias y pérdidas, estados de cambios en la posición financiera (que pueden presentarse en una variedad de formas, por ejemplo, como un estado de flujos de efectivo o un estado de flujos de fondos), notas, otras declaraciones y material explicativo que se identifican como parte de los estados financieros.

Estados financieros resumidos— Una entidad puede preparar estados financieros

Evidencia de auditoría— Evidencia de auditoría es la información obtenida por el auditor para llegar a una conclusión sobre la cual se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables que fundamenten los estados financieros y corroboren la información de otras fuentes.

FCCPV: Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Firma de auditoría— Firma de auditoría es una firma o entidad que proporciona servicios de auditoría, incluyendo, donde sea apropiado, a sus socios, o a un único practicante.

IASB: International Accounting Standards Board.

IASC: *International Accounting Standards Committee.*

IFAC: Federación Internacional de Contadores.

IFRS: International Financial Reporting Standards

Importancia— Importancia se relaciona con la importancia relativa de la aseveración afectada de los estados financieros.

Importancia relativa— La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios considerada 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 umbral o punto de corte más que ser una característica cualitativa primordial que deba tener la información para ser útil.

Inconsistencia de importancia relativa— Existe una inconsistencia de importancia relativa cuando otra información contradice información contenida en los estados financieros auditados. Una inconsistencia de importancia relativa puede originar dudas sobre las conclusiones de la auditoría alcanzadas con evidencia de auditoría obtenida previamente y, posiblemente, sobre la base para la opinión del auditor sobre los estados financieros.

NIA: Norma Internacional de Auditoría.

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

PYME: Pequeñas y Medianas Empresas

Papeles de trabajo— Los papeles de trabajo son un registro de la planeación del auditor; naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría realizados; y resultados de dichos procedimientos y las conclusiones sacadas de la

evidencia obtenida. Los papeles de trabajo pueden ser en forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos u otros medios.

Planeación— Planeación implica desarrollar una estrategia general, así como un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y extensión esperadas de la auditoría.

Procedimientos Analíticos— Los procedimientos analíticos consisten en el análisis de índices, así como tendencias importantes, incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de los montos predecibles.

Procedimientos sustantivos— 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:

- (a) pruebas de detalles de transacciones y saldos; y
- (b) procedimientos analíticos.

Programa de auditoría— Un programa de auditoría expone la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan total de auditoría. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría como un medio para controlar la apropiada ejecución del trabajo.

Representación errónea de importancia relativa de un hecho— Existe una representación errónea sustancial de un hecho en otra información, cuando dicha información no relacionada con asuntos que aparecen en los estados financieros auditados, se declara o presenta en forma incorrecta.

Representación errónea— Es una equivocación en la información financiera que se origina de errores y fraude.

CAPITULO II

BASES TEÓRICAS

2.1. Auditoría

En forma sencilla y clara, escribe *Holmes*: "... la auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos."

Por otra parte tenemos la conceptualización sintética de un profesor de la universidad de Harvard el cual expresa lo siguiente: "... el examen de todas las anotaciones contables a fin de comprobar su exactitud, así como la veracidad de los estados o situaciones que dichas anotaciones producen."

Extraído el 02 de marzo del 2009 desde <http://www.monografias.com/trabajos14/auditoría/auditoría.shtml>

Según los Autores *Arenas Torres, Pablo & Moreno Aguayo* "La auditoría es un proceso a través del cual un sujeto (auditor) lleva a cabo la revisión de un objeto (situación auditada), con el fin de emitir una opinión acerca de su razonabilidad (o fidelidad), sobre la base de un patrón o estándar establecido. 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 acerca de la corrección de los estados financieros.

2.1.1. Objetivo de la Auditoría

Tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el contador público independiente otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó. Para llevar a cabo todo esto el auditor deberá:

- Verificar que se cumplan las normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.
- Determinar si hay o no continuidad dentro de las normas aplicadas de un periodo a otro
- Permitir evaluar el sistema el control interno contable por medio de cuestionarios y entrevista.
- Verificar la correcta clasificación de las cuentas correspondientes a este grupo, según sean de largo o corto plazo.
- Fortalecer el sistema de Control Interno para garantizar que el sistema de autorizaciones sea respetado y permita tener certeza acerca de la legitimidad de las obligaciones contraídas por la compañía.
- Comprobar que las cuentas de esta partida se encuentran bien clasificadas y presentadas adecuadamente dentro del Balance.

2.1.2. Finalidad

Los fines de la auditoría son los aspectos bajo los cuales su objeto es observado. Podemos escribir los siguientes:

1. Indagaciones y determinaciones sobre el estado patrimonial
2. Indagaciones y determinaciones sobre los estados financieros.
3. Indagaciones y determinaciones sobre el estado redividual.
4. Descubrir errores y fraudes.
5. Prevenir los errores y fraudes
6. Estudios generales sobre casos especiales, tales como:
 - a. Exámenes de aspectos fiscales y legales

- b. Examen para compra de una empresa(cesión patrimonial)

- c. Examen para la determinación de bases de criterios de prorrateo, entre otros.

Los variadísimos fines de la auditoría muestran, por si solos, la utilidad de esta técnica.

2.1.3. Importancia De La Auditoría

Las auditorías en los negocios son muy importantes, por cuanto la gerencia sin la práctica de una auditoría no tiene plena seguridad de que los datos económicos registrados realmente son verdaderos y confiables. Es la auditoría que define con bastante razonabilidad, la situación real de la empresa, además evalúa el grado de eficiencia y eficacia con que se desarrollan las tareas administrativas y el grado de cumplimiento de los planes y orientaciones de la gerencia.

Es por eso que la Auditoría constituye un aspecto de vital de importancia según las tendencias actuales, por cuanto significa la comprobación y seguridad de que éstas se hayan realizado cumpliendo con los principios y normas establecidos para el ejercicio de la Auditoría y permiten evaluar la correspondencia del dictamen emitido por el grupo de auditores con la situación real de la entidad auditada.

2.2. Clasificación De La Auditoría Desde El Punto De Vista De La Contaduría Pública

Auditoría externa: Es un examen de estados financieros hecho con el fin de formar una opinión imparcial sobre bases objetivas.

Auditoría interna: *El Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos* define la auditoría interna como “*una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que está encaminada a la revisión de operaciones contables y de otra naturaleza, con la finalidad de prestar un servicio a la dirección*”.

La auditoría interna surge con posterioridad a la auditoría externa por la necesidad de mantener un control permanente y más eficaz dentro de la empresa y de hacer más rápida y eficaz la función del auditor externo. Generalmente, la auditoría interna clásica se ha venido ocupando fundamentalmente del sistema de control interno, es decir, del conjunto de medidas, políticas y procedimientos establecidos en las empresas para proteger el activo, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar la eficiencia operativa y optimizar la calidad de la información económico-financiera. Se ha centrado en el terreno administrativo, contable y financiero.

El objetivo principal es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y todo tipo de comentarios pertinentes sobre las operaciones examinadas.

Auditoría gubernamental: Es el estudio de eficiencia y economía en la utilización de los recursos; por ejemplo el equipo del gobierno.

Auditoría financiera: Es un examen sistemático de los estados financieros, los registros y las operaciones correspondientes para determinar la observancia de los P.C.G.A. (a comienzos del 1970 surge en E.U.A. la Junta de Normas de Contabilidad Financiera “F.A.S.B” para emitir las normas internacionales, que sustituirán los principios de contabilidad generalmente Aceptados) de las políticas de la administración y de los requisitos fijados.

Auditoría operacional: Es el examen sistemático de las actividades de una organización o de un segmento estipulado de las mismas en relación con objetivos específicos, a fin de evaluar el comportamiento, señalar las oportunidades de mejorar y generar recomendaciones para el mejoramiento o para favorecer la acción. El examen computarizado de una empresa, la evaluación de su eficacia y confiabilidad y las recomendaciones para el mejoramiento del sistema.

Extraído el 19 de Febrero del 2009 desde:
<http://www.mailxmail.com/curso/empresa/auditoríaelemental/capitulo4.htm>

2.2.1. Diferencias entre auditoría interna y externa:

Existen diferencias substanciales entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa, algunas de las cuales se pueden detallar así:

- En la Auditoría Interna¹ existe un vínculo laboral entre el auditor y la empresa, mientras que en la Auditoría Externa la relación es de tipo civil.
- En la Auditoría Interna el diagnóstico del auditor, esta destinado para la empresa; en el caso de la Auditoría Externa este dictamen se destina generalmente para terceras personas o sea ajena a la empresa.
- La Auditoría Interna está inhabilitada para dar Fe Pública, debido a su vinculación contractual laboral, mientras la Auditoría Externa tiene la facultad legal de dar Fe Pública.

**Extraído el 02 de Marzo del 2009 desde
<http://www.monografias.com/trabajos14/auditoría/auditoría.shtml>**

1. Hoy en día de conformidad con el nuevo enfoque, este servicio puede ser prestado externamente

2.3. Aspectos evolutivos de la auditoría

2.3.1. Historia De La Auditoría

La auditoría es tan antigua como la humanidad y tiene origen en la práctica de la contabilidad; la contabilidad desde los primeros estadios de la sociedad hasta ahora se encarga de desarrollar un sistema de información en el que se realiza una acumulación y registro ordenado de datos acerca de factores productivos en los que existe interés, con la intención de clasificarlos en cuentas que los representen así: derechos (activos), obligaciones (pasivo y patrimonio), entradas (ingresos) y salidas (egresos), para tener conocimiento acerca de valor de éstos y con base en dicho conocimiento poder tomar decisiones.

Entre las prácticas más antiguas de auditoría se reconoce el hecho de que en diversos países, en los primeros estadios de la sociedad, para evitar desfalcos y fraudes en sus cuentas, los soberanos exigían que el mantenimiento de éstas fuera realizado por dos escribanos independientes, suceso que manifiesta haber sido tomadas algunas medidas de control patrimonial desde épocas antiguas.

Se empieza a utilizar el término auditor en Inglaterra, durante el reinado de Eduardo I, refiriéndose a quien practicaba de modo independiente la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas para observar su exactitud. Etimológicamente proviene del latín *audīto - ōris*. En inglés el verbo *to audit* significa verificar, inspeccionar y también posee la acepción de intervención y ajuste de cuentas, mientras en español su significado se refiere a quien tiene la virtud de oír.

Respecto a la explicación del surgimiento de esta palabra, se hace relación al hecho histórico de que los registros de hacienda pública que brindaba la contabilidad

de los gobiernos, en las formaciones sociales primitivas, eran aprobados después de su lectura y escucha pública, dicha lectura era ejecutada por parte de quien efectuara la revisión de tales registros, garantizando a quienes lo oían que los registros se encontraban verificados y por ende eran ciertos con lo que se llegaba a un acuerdo de general aceptación respecto a las cifras (fe pública).

Con la evolución de la sociedad, los gobiernos empiezan a normalizar los actos comerciales y a desarrollar las teorías impositivas, tanto las prácticas comerciales como la teoría tributaria, se enfoca en la contabilidad y le imponen un papel social de generador de información económica confiable la que es usada entre los comerciantes para sus negociaciones y por el gobierno para la determinación de gravámenes.

Antes de 1900 la auditoría se desarrolló de manera intensiva en Europa principalmente en Inglaterra, Francia e Italia. Se tiene como dato que durante la Edad Media aparecieron las primeras asociaciones profesionales que se encargaban de ejecutar funciones de auditoría, destacándose los Consejos Londinenses en Inglaterra por los años de 1310 y el Colegio de Contadores de Venecia, en Italia, en los años de 1580. Luego de 1900 la auditoría fue llevada a los Estados Unidos de Norte América para prestar asesoría a los accionistas británicos, y es en esta nación donde mayores avances ha adquirido la auditoría hasta la época actual.

Paralelamente al crecimiento de la auditoría independiente en los Estados Unidos, se desarrollaban la auditoría interna y la auditoría gubernamental, las que entran a formar parte de la auditoría como rama de profesión contable. Es así como después de la Segunda Guerra Mundial se empieza hacer mención de la auditoría de gestión, la que es consecuencia de la auditoría financiero-contable, puesto que la información utilizada para verificar la gestión es producida por la contabilidad; sin embargo, la auditoría de gestión analiza la información desde el enfoque de la productividad buscando aumentar la eficiencia de los procesos y calidad y eficacia de

los resultados, para llegar hasta la efectividad administrativa y la economía operativa de las decisiones administrativas.

2.3.2. Primeras Auditorías

Desde el mismo momento en que existió el comercio se llevaron a cabo auditorías de algún tipo. Las primeras auditorías fueron revisiones meticulosas y detalladas de los registros para determinar si cada operación había sido asentada en la cuenta apropiada y por el importe correcto.

El propósito fundamental de estas primeras auditorías era detectar desfalcos y determinar si las personas en posición de confianza estaban actuando e informando de manera responsable.

Después de la Revolución Industrial el alcance y la complejidad de los negocios se ampliaron notablemente. Al aumentar en tamaño las compañías emplearon mayor número de personas y sus sistemas contables se volvieron mucho más desarrollados.

Con el desarrollo vertiginoso de las empresas que empleaban cientos y miles de trabajadores se hizo necesaria una organización empresarial que garantizara el registro y control eficiente. Se desarrollaron los principios de control interno en las grandes corporaciones. En estas circunstancias las auditorías detalladas resultaban antieconómicas. Se apuntan las auditorías internas que desempeñan un papel importante en el control de los recursos de las empresas. Comenzó el desarrollo de las auditorías por pruebas.

Si bien es cierto que el desarrollo de la contabilidad ha estado aparejado al desarrollo de la auditoría, también lo es que la auditoría es considerada como una

disciplina independiente de la contabilidad debido al desarrollo alcanzado en el establecimiento de sus normas, principios, técnicas, métodos y tiene sus funciones propias y objetivos muy diferentes a los de la contabilidad.

La auditoría no registra y comunica datos (Función de la contabilidad) sino que estudia, evalúa e informa los resultados de las operaciones contables, de la actividad económica en general y sus resultados.

2.3.3. Actualidad de la Auditoría

Debemos reconocer que la historia de la auditoría se ve altamente ligada a la contabilidad, fenómeno que genera confusión, al crear en el público general la idea de que la auditoría se limita al campo financiero-contable; por esto es prudente reiterar que la auditoría, en la actualidad, abarca una amplia gama de objetos de estudio o situaciones auditadas y que se ha convertido en una ciencia multidisciplinaria, razón por la que no se debe limitar a los asuntos financiero- contables ya que las técnicas de auditoría pueden y deben ser utilizadas en innumerables objetos de estudio que tengan necesidad de verificación para el cubrimiento total de las actuaciones que desarrollen los entes en busca de su objeto social.

La disciplina de la Auditoría ha estado en constante evolución para tratar de garantizar la fiabilidad de la información económico - financiera demandada socialmente.

En un principio la función de la Auditoría se limitaba a la mera vigilancia con el fin de evitar errores y fraudes. Hoy en día, la auditoría determina la veracidad de los estados financieros de las empresas, en cuanto a la situación patrimonial y los

resultados de sus operaciones. En los últimos años se está imponiendo el Enfoque de Riesgo: estudiar los Riesgos de los fallos de los sistemas y no los sistemas en sí mismos. Los riesgos medioambientales se incluyen en la auditoría como contingentes o pasivos contingentes. Al Reino Unido se le Atribuye el origen de la Auditoría, entendida en términos de hoy en día.

La auditoría actual se divide en cuatro etapas fundamentales:

- Conocimiento del negocio del cliente

- Evaluación y revisión del sistema de control interno. Es una de las fuentes fundamentales que determinan los tipos de procedimientos de auditoría y el alcance de las pruebas sobre los registros y las transacciones.

- Obtención de evidencias. El auditor recopila la información adquirida en las entrevistas previas con el cliente, que le permiten tener un conocimiento general del negocio, en la evaluación y prueba del control interno contable y la obtención de evidencia suficiente que fundamente la correcta elaboración de los estados financieros.

- Informe del auditor

Otros servicios de auditoría:

- Servicios de Auditoría Fiscal

- Servicios de Consultoría y asesoría a la administración

- Servicios a pequeños negocios

Se considera que no es hasta el siglo XX donde la auditoría alcanza su actual desarrollo.

Entre los principales progresos de la auditoría en el siglo pasado se encuentran:

- Cambio de método de la auditoría pasando del examen detallado de las transacciones, al uso de técnicas de muestreo, incluyendo el muestreo estadístico.
- Mayor responsabilidad del auditor frente a "terceros" tales como dependencias gubernamentales, bolsas de valores y el público inversionista.
- Un cambio de énfasis en la determinación de lo razonable de los Estados Financieros.
- Reconocimiento de la necesidad de evaluar el control interno como base para determinar la oportunidad y la extensión de las pruebas de auditoría.
- Nuevos procedimientos de auditoría aplicable al procesamiento electrónico de datos y el uso de la computación en la auditoría.
- Necesidad de que los auditores encuentren medios para protegerse contra los litigios y ante el aumento del fraude administrativo.

2.3.4. Procedimientos de la Auditoría

La práctica de la Auditoría se divide en tres fases:

2.3.4.1. Planeación

En esta fase se establecen las relaciones entre auditores y la entidad, para determinar alcance y objetivos. Se realiza un bosquejo de la situación de la entidad, que le permitan al auditor elaborar el programa de auditoría que se llevará a cabo.

Para cumplir con la planeación se tomará en cuenta el:

1. Conocimiento y Comprensión de la Entidad: Previo a la elaboración del plan de auditoría, se debe investigar todo lo relacionado con la entidad a auditar, para poder elaborar el plan en forma objetiva. Este análisis debe contemplar: su naturaleza operativa, su estructura organizacional, giro del negocio, capital, estatutos de constitución, disposiciones legales que la rigen, sistema contable que utiliza, volumen de sus ventas, y todo aquello que sirva para comprender exactamente cómo funciona la empresa.

2. Objetivos y Alcance de la auditoría: Los objetivos indican el propósito por lo que es contratada la firma de auditoría, qué se persigue con el examen, para qué y por qué. Si es con el objetivo de informar a la gerencia sobre el estado real de la empresa, o si es por cumplimiento de los estatutos que mandan efectuar auditorías anualmente, en todo caso, siempre se cumple con el objetivo de informar a los socios, a la gerencia y resto de interesados sobre la situación encontrada para que sirvan de base para la toma de decisiones. En cuanto al alcance tiene que ver con la extensión del

examen, es decir, si se examinara todos los estados financieros o solo uno de ellos o simplemente una parte de ellos.

3. Análisis Preliminar del Control Interno: Este análisis es de vital importancia en esta etapa, porque de su resultado se comprenderá la naturaleza y extensión del plan de auditoría y la valoración y oportunidad de los procedimientos a utilizarse durante el examen.

4. Análisis de los Riesgos y la Materialidad: El Riesgo en auditoría representa la posibilidad de que el auditor exprese una opinión errada en su informe debido a que los estados financieros o la información suministrada a él estén afectados por una distorsión material o normativa.

En la auditoría se conocen tres tipos de riesgo: Inherente, de Control y de Detección. El riesgo inherente es la posibilidad de que existan errores significativos en la información auditada, al margen de la efectividad del control interno relacionado; son errores que no se pueden prever. El riesgo de control está relacionado con la posibilidad de que los controles internos imperantes no proveen o detecten fallas que se están dando en sus sistemas y que se pueden remediar con controles internos más efectivos. El riesgo de detección está relacionado con el trabajo del auditor, y es que éste en la utilización de los procedimientos de auditoría, no detecte errores en la información que le suministran.

5. Planeación Específica de la auditoría: Para cada auditoría que se va a practicar, se debe elaborar un plan. Esto lo contemplan las Normas para la ejecución. Este plan debe ser técnico y administrativo. El plan administrativo debe contemplar todo lo referente a cálculos monetarios a cobrar, personal que conformarán los equipos de auditoría, horas hombres, etc.

6. Elaboración de programas de Auditoría: Cada miembro del equipo de auditoría debe tener en sus manos el programa detallado de los objetivos y procedimientos de auditoría objeto de su examen, es decir cada partida que se vaya a estudiar deberá tener sus propios objetivos y programas de auditoría.

2.3.4.2. Ejecución

En esta fase se realizan diferentes tipos de pruebas y análisis a los estados financieros para determinar su razonabilidad. Aquí se detectan los errores, si los hay, se evalúan los resultados de las pruebas y se identifican los hallazgos. Se elaboran las conclusiones y recomendaciones y se las comunican a las autoridades de la entidad auditada, esta fase viene a ser el centro de lo que es el trabajo de auditoría, donde se realizan todas las pruebas y se utilizan todas las técnicas o procedimientos para encontrar las evidencias de auditoría que sustentarán el informe de auditoría.

Los elementos de ejecución de esta fase son los siguientes:

1. Las Pruebas de Auditoría.
2. Técnicas de Muestreo.
3. Evidencias de Auditoría.
4. Papeles de Trabajo.
5. Hallazgos de Auditoría.

1. Las Pruebas de Auditoría: Son técnicas o procedimientos que utiliza el auditor para la obtención de evidencia comprobatoria.

Las pruebas pueden ser de tres tipos:

a) Pruebas de Control.

b) Pruebas Analíticas.

c) Pruebas Sustantivas.

a) Las Pruebas de Control: Están relacionadas con el grado de efectividad del control interno imperante.

b) Las Pruebas Analíticas: Se utilizan haciendo comparaciones entre dos o más estados financieros o haciendo un análisis de las razones financieras de la entidad para observar su comportamiento.

c) Las Pruebas Sustantivas: Son las que se aplican a cada cuenta en particular en busca de evidencias comprobatorias. Ejemplo, un arqueo de caja chica, circulación de saldos de los clientes, etc.

2. Técnicas de Muestreo: Esta técnica consiste en la utilización de una parte de los datos (muestra) de una cantidad de datos mayor (población o universo).

3. Evidencia de Auditoría: Es la prueba adecuada de auditoría. La evidencia adecuada es la información que cuantitativamente es suficiente y apropiada para lograr los resultados de la auditoría y que cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y fiabilidad.

La Evidencia para que tenga valor de prueba, debe ser Suficiente, Competente y Pertinente.

Se habla de evidencia **suficiente**, cuando el alcance de las pruebas es adecuado. Solo una evidencia encontrada, podría ser no suficiente para demostrar un hecho.

La evidencia es **pertinente**, si el hecho se relaciona con el objetivo de la auditoría.

La evidencia es **competente**, si guarda relación con el alcance de la auditoría y además es creíble y confiable.

Tipos de Evidencias:

1. Evidencia Física: muestra de materiales, mapas, fotos.

2. Evidencia Documental: cheques, facturas, contratos, etc.

3. Evidencia Testimonial: obtenida de personas que trabajan en el negocio o que tienen relación con el mismo.

4. Evidencia Analítica: datos comparativos, cálculos, etc.

Técnicas para la Recopilación de Evidencias:

Existen varios procedimientos para la obtención de evidencias:

1. Observación: ver el desarrollo de levantamiento del inventario físico.

2. Inspección Física: examinar el estado de los vehículos, etc.

3. Confirmación con personas ajenas a la empresa: clientes de la empresa.
Ejemplo confirmar los saldos de las cuentas por cobrar.

4. Indagación o Consulta al Cliente: con personas que laboran en la empresa.
Cliente se refiere al que contrató a la firma de auditoría.

5. Análisis Documental: revisar una póliza de importación.

6. Procedimientos Analíticos: revisar balances comparativos.

7. Recálculo o Desempeño: volver a sumar hojas de cálculo o facturas.

4) Papeles de Trabajo: Son los archivos o legajos que maneja el auditor y que contienen todos los documentos que sustentan su trabajo efectuado durante la auditoría.

Los papeles de trabajo constituyen la principal evidencia de la tarea de auditoría realizada y de las conclusiones alcanzadas que se reportan en el informe de auditoría.

El formato y el contenido de los papeles de trabajo es un asunto relativo al juicio profesional del auditor; no hay sentencias disponibles que indiquen lo que se debe incluir en ellos, sin embargo, es esencial que contengan suficiente evidencia del trabajo realizado para sustentar las conclusiones alcanzadas. La efectividad de los papeles de trabajo depende de la calidad, no de la cantidad.

5) Hallazgos: Se considera que los hallazgos en auditoría son las diferencias significativas encontradas en el trabajo de auditoría con relación a lo normado o a lo presentado por la gerencia.

2.4. Características de la Labor de Auditoría

El auditor mantiene una actitud de independencia mental e imparcialidad respecto a su labor y debe ostentar un grado de profesionalismo muy alto donde su diligencia es factor clave de éxito, debe ser reconocida su integridad e idoneidad, la rectitud ética y profesional, la competencia y pericia que debe poseer el auditor al ser un experto no sólo por sus conocimientos, sino también por la experiencia en el campo del ejercicio profesional de la auditoría.

En este sentido el auditor para obligarse al encargo de labores de auditoría debe tener capacidad y competencia avalada por órganos profesionales de la contaduría pública; tales características lo convierten en una persona en la que se puede depositar plena confianza. Debido a lo anterior es que le confieren la capacidad de ser fedatario, facultad concedida por la sociedad para que salvaguarde sus intereses y los de sus organizaciones.

El trabajo de auditoría se desarrolla con una metodología técnica o científica, que asegura que el trabajo propiamente dicho sea realizado a cabalidad y que se pueda brindar en él plena confianza tanto en su desarrollo como en su producto final.

Los resultados del trabajo de auditoría son aportes de verdadera utilidad y conocimiento profundo acerca del objeto de revisión, resultado del talento del auditor y de una formulación y ejecución apropiada del trabajo, dependiendo del enfoque o tipo de auditoría que se realice tales aportes se convierten en el puente que ayuda a

pasar de la incertidumbre a la certeza relativa acerca del objeto a revisión en el que se tiene interés, determinando confianza en dicho objeto de estudio y posibles propuestas para mejorarlo en todo sentido, razón por la que la asesoría brindada en la auditoría es de gran importancia e invaluable aporte al objeto de estudio en el que se tiene interés.

Si bien es cierto que el desarrollo de la contabilidad ha estado aparejado al desarrollo de la auditoría, también lo es que la auditoría es considerada como una disciplina independiente de la contabilidad debido al desarrollo alcanzado en el establecimiento de sus normas, principios, técnicas, métodos y tiene sus funciones propias y objetivos muy diferentes a los de la contabilidad.

La auditoría no registra y comunica datos (Función de la contabilidad) sino que estudia, evalúa e informa los resultados de las operaciones contables, de la actividad económica en general y sus resultados.

2.5. Auditoría Integral

2.5.1. Definición

Con los conceptos enunciados, la auditoría empezó a tener un vuelco porque nacieron otros factores que en su evaluación debía tener en cuenta, y es así como se empezó a hablar de auditoría integral, que debe ejercer una labor de cobertura total, nacida de un proceso continuo que se inicia desde el origen de la operación, se mantiene durante su desarrollo y termina con su fenecimiento; el resultado obtenido, que se evidencia a través de la contabilidad y la información generada por ésta, son la base para la evaluación de los resultados y su incidencia hacia el futuro.

Resumiendo: el paso que se está dando, al pasar de la auditoría financiera, o tradicional, a la auditoría integral, está sintonizando a los entes económicos y al profesional contable con la realidad que se vive en los diferentes países, por cuanto a pesar de que las empresas en un buen número están ubicadas en el sector privado, no implica que no haya obligaciones con la comunidad, tal como se mencionó en otro acápite, puesto que aspectos como el medio ambiente, los impuestos, el talento humano, la información financiera, entre otros, y en los cuales están subsumidas todas las instituciones, requieren para la evaluación de los aspectos mencionados, de profesionales comprometidos con su disciplina, con su comunidad, con su formación, que no necesariamente realicen su trabajo en forma unipersonal, si no a partir de equipos de trabajo, en donde él será el líder, apoyado muy seguramente por profesionales de otras características, quienes le colaborarán en los aspectos de su especialidad, para efectos de cumplir con su misión de dar fe pública.

Permite unificar todos los tipos de Auditoría, considerando los aspectos que permitan evaluar el desempeño institucional de manera objetiva en un periodo de tiempo definido. El propósito central de la Auditoría Integral, es establecer las recomendaciones que permita superar las deficiencias halladas, como consecuencia de la evaluación efectuada

Significa desarrollar una estrategia general y establecer un enfoque apropiado respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría. El auditor formula su plan para llevar a cabo el trabajo de auditoría de modo eficiente, eficaz y oportuno.

Bravo (2003), indica que la auditoría integral es la ejecución de exámenes estructurados de programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o privada, con el propósito de medir e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos operativos. En síntesis la auditoría integral es el proceso que tiende a medir

el rendimiento real con relación al rendimiento esperado. La auditoría integral inevitablemente tenderá a formular recomendaciones destinadas a mejorar el rendimiento y alcanzar el existo deseado.

Según, *Alderuccio, Guillermo V. (2005)*, la Auditoría integral, es el informe realizado por un contador público matriculado, donde coordina en forma interactiva e interdisciplinaria a otros profesionales y técnicos. En la auditoría integral, la Información financiera, económica, la calidad, las normas, leyes y resoluciones nacionales e internacionales son los censores utilizados para que los estados contables, con sus notas, cuadros y anexos, agreguen valor científicamente a los usuarios. Cada especialista trabaja un plan con el objeto de un informe final anual o intermedio.

Según el experto colombiano *Blanco Luna, Yanel*, “la auditoría integral, abarca cuatro temáticas: auditoría financiera, de cumplimiento, de gestión y de control interno, es un modelo de cobertura global y por lo tanto, no se trata de una suma de auditorías, aunque con fines metodológicos sea necesario utilizar esta perspectiva”.

Extraído el 25 de Marzo del 2009 desde <http://atenea.unicauca.edu.co/~gcuellar/nuevavision.htm>

2.5.2. Principios Generales De Auditoría Integral

La visión que deja establecida la auditoría integral, es que va mas allá de las definiciones técnicas y del alcance propiamente tal, es mas bien, a nivel filosófico conceptual, la idea es que se internalicen como auditores el hecho de que el mercado y por ende los clientes, se han globalizado, lo cual provoca que cada vez mas ellos

exijan exámenes integrales, los cuales van mucho más allá de lo financiero – tributario.

En definitiva debemos entender a la auditoría integral, desde la perspectiva del servicio que nuestros clientes esperan, recordemos que el principio básico que rige nuestra economía global, es que el cliente es el rey el es quien solicita el servicio, es el quien le asigna el valor, no nosotros, por lo tanto, es nuestra responsabilidad enfrentar este nuevo escenario.

El fundamento filosófico de la auditoría está basado en los siguientes principios:

- Independencia: Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libres de toda clase de impedimentos personales profesionales o económicos, que puedan limitar su autonomía, interferir su labor o su juicio profesional.
- Objetividad: Establece que en todas las labores desarrolladas incluyen en forma primordial la obtención de evidencia, así como lo atinente a la formulación y emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial sustentada en la realidad y en la conciencia profesional.
- Permanencia: Determina que la labor debe ser tal la continuación que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación del proceso generador de actividades.

- **Certificación:** Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.
- **Integridad:** Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.
- **Planeamiento:** Se debe definir los objetivos de la Auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.
- **Supervisión:** El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la auditoría y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.
- **Oportunidad:** Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación deben ser ulteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de los objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la entidad.

- Forma: Los informes deben ser presentados por escrito para comunicar los resultados de auditoría, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.
- Cumplimiento de las Normas de Profesión: Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con las normas de otras auditorías especiales aplicables en cada caso.

2.5.3. Normativa

Para que el ejercicio de la Auditoría Integral se desarrolle en un ambiente controlado, es importante conducirla dentro de un concepto de normas que provean una estructura, como la posibilidad de pronosticar los resultados.

La aplicación de normas ayudará a desarrollar una auditoría de alta calidad respondiendo a la necesidad de completar tareas difíciles en forma oportuna, evitando formar juicios prematuros basados en información incompleta por la falta de tiempo, asimismo, establecen orden y disciplina, produciendo auditorías efectivas, garantizando la veracidad de los hallazgos y el soporte adecuado para las recomendaciones, consecuentemente habrá una mayor aceptación por parte de la gerencia.

Otro beneficio importante de las normas es que se logra una mayor uniformidad en la terminología utilizada para describir auditorías más amplias que las financieras.

Tales auditorías se han descrito como auditorías de operaciones. Administrativas, de desempeño, y con otra variedad de nombres. La terminología ha sido confusa debido a que no existen definiciones generalmente aceptadas. Debido a la reciente aplicación de la auditoría integral en el sector privado de países desarrollados como, Estados Unidos, Inglaterra, Gales y Canadá, no existen aún normas autorizadas que la regulen. Sin embargo, como su origen se encuentra en la Auditoría Gubernamental, se pueden considerar aplicables, al menos en parte, las normas emitidas por la GAO, para la Auditoría de organizaciones del gobierno, programas, actividades y funciones.

Cuando se hizo referencia a los aspectos éticos que se debían tener en cuenta para efectos del ejercicio profesional, en el punto de aplicación de normas y estándares técnicos, se comentó que en defecto de normas propias de cada país, se deben aplicar las normas internacionales de auditoría. Sin embargo, Jaime Hernández, en sendos trabajos presentados en Lima y en San Juan de Puerto Rico afirma que los principios que se deben cumplir con estricta rigurosidad, son los siguientes:

- Permanencia. Este principio de auditoría integral determina que la labor debe ser de tal forma continua, que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus fases, desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exante, perceptivo o concomitante, y posterior o expofacto, por ello incluye la inspección y constatación de todo el proceso decisional generador de actividades."
- Oportunidad. Este principio determina que las labores que se llevan a cabo deben ser eficientes en términos de evitar el daño, por lo que la verificación y constatación de los hechos deben ser anteriores al suceso de los mismos, con el fin de poder efectuar correcciones de las desviaciones con respecto de los parámetros preestablecidos, lo cual evitará la ocurrencia de costos en términos

dinerarios o de recursos. Este principio por lo tanto genera una acción de prevención como valor agregado de la auditoría.

- **Integralidad.** Este principio de auditoría integral determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustanciales al ente económico, incluido su entorno. Esta norma contempla al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.
- **Certificación.** Este principio de auditoría integral determina que, por residir la responsabilidad exclusivamente, en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza, es decir tienen el sello de la fe pública, de la refrendación de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentimiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones están revestidas de verdad y certeza."

2.6. Contratos y servicios de Aseguramiento

Su objetivo es que a través de su uso, el contador profesional evalúe o mida un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y que exprese una conclusión, que proporcione al usuario un nivel de seguridad sobre dicho asunto.

Los contratos de aseguramiento realizados por un contador profesional están dirigidos a enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto.

Para un contador público, el objetivo de un contrato de aseguramiento es evaluar o medir un asunto principal, que es responsabilidad de otra parte, contra criterios adecuados identificados, y expresar una conclusión que provea al usuario propuesto un nivel de seguridad sobre dicho asunto principal. Los contratos de aseguramiento desempeñados por un contador público tienen la intención de enriquecer la credibilidad de la información sobre un asunto principal mediante la evaluación de si el asunto está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados, mejorando por consiguiente la probabilidad de que la información satisfaga las necesidades de un usuario propuesto.

A este respecto, el nivel de seguridad provisto por la conclusión del contador público expresa el grado de confianza que el usuario propuesto puede tener en la credibilidad del asunto principal.

Existe un rango amplio de contratos de aseguramiento, que incluye cualquier combinación de lo siguiente:

- Contratos para reportar sobre un rango amplio de asuntos que cubren información financiera y no financiera
- Contratos que tienen la intención de proveer niveles altos o moderados de seguridad.
- Preparar y dirigir informes en contratos de atestación.
- Contratos para informar interna y externamente.
- Contratos en los sectores privado y público.

No todos los contratos desempeñados por los contadores públicos son contratos de aseguramiento. Esto no significa que los contadores públicos no lleven a cabo contratos, solamente que esos contratos no están cubiertos por esta norma. Otros contratos frecuentemente desempeñados por contadores públicos y que no son contratos de aseguramiento, incluyen lo siguiente:

- Procedimientos de acuerdo mutuo.
- Compilación de información financiera o de otro tipo.
- Preparación de declaraciones de impuestos donde no se expresa una conclusión, y consultoría tributaria.
- Consultoría gerencial.
- Otros servicios de asesoría.

2.6.1. Elementos De Un Contrato De Aseguramiento

Si un contrato particular es un contrato de aseguramiento dependerá de si exhibe todos los elementos siguientes:

- Implica una relación entre tres partes;
- Un contador público.
 - Una parte responsable.

- Un usuario propuesto.

- Un asunto principal.

- Criterios adecuados.

- Un proceso de contratación; y

- Una conclusión.

2.6.2. Contratos De Alto Nivel De Aseguramiento

El objetivo de un contrato de alto nivel de aseguramiento es, para un contador público en la práctica independiente, evaluar o medir un asunto principal que es responsabilidad de otra parte contra criterios adecuados identificados, y expresar una conclusión que provea al usuario propuesto un alto nivel de seguridad sobre el asunto principal. El término “contador público” se usará a partir de ahora para referirse a un contador público en la práctica independiente.

El término “contrato de alto nivel de aseguramiento” se usa para describir cualquier contrato de aseguramiento que tiene la intención de proveer un alto, pero no absoluto, nivel de seguridad. El contador público planea el proceso del contrato de tal manera que el riesgo de expresar una conclusión inapropiada de que el asunto principal está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados, se reduce a un nivel bajo. El contador público obtiene evidencia suficiente y apropiada a

través de procedimientos tales como inspección, observación, indagación, confirmación, cálculo y análisis.

2.6.3. Requerimientos Éticos

El contador público deberá cumplir con los requerimientos del Código de Ética para Contadores Públicos de IFAC. Un contador público que desempeña un contrato de aseguramiento debe ser independiente.

El contador público deberá aceptar un contrato solamente si el asunto principal es responsabilidad de otra parte. El reconocimiento por parte de la parte responsable provee evidencia de que existe la relación apropiada y también establece una base para un entendimiento común de la responsabilidad de cada parte. La obtención de este reconocimiento por escrito provee la forma más apropiada de documentación del reconocimiento de la parte responsable, pero, reconociendo el rango amplio de contratos de aseguramiento, esto no siempre es práctico. Existen muchas otras fuentes de evidencia que señalan responsabilidad por el asunto principal, por ejemplo, puede estar claramente establecida en la legislación, o en contrato. Cuando el contador público tenga otra evidencia de que existe la responsabilidad, el reconocimiento de la responsabilidad por el asunto principal puede obtenerse en otros puntos del contrato tales como mediante discusiones sobre los criterios o sobre el nivel de seguridad.

El contador público deberá aceptar el contrato solamente si el asunto principal es identificable y si se encuentra en una forma que pueda ser sujeto de procedimientos para obtención de evidencia, y el contador público no es consciente de cualesquiera razones por las cuales considerar que no se puede expresar una conclusión que conlleve un nivel alto de seguridad sobre el asunto principal con base en criterios adecuados.

El contador público puede aceptar el contrato solamente si, como resultado de las discusiones iniciales con una o más de las partes asociadas con el contrato, y sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del contrato, nada llama su atención para indicar que no se podrán satisfacer los requerimientos de esta Norma. El contador público también requiere tener una base razonable para considerar que puede emitir una conclusión con alto nivel de seguridad en relación con el asunto principal y que la conclusión puede ser significativa para el usuario propuesto de su informe.

El contador público deberá estar satisfecho de que quienes desempeñan el contrato poseen colectivamente la capacidad y habilidad profesional necesaria para desempeñar el contrato. Algunos asuntos pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que van más allá del que ordinariamente posee el contador público. En tales casos, el contador público se asegura de que aquellas personas que llevan a cabo el contrato poseen como equipo las habilidades y el conocimiento requeridos.

2.6.4. Acuerdo De Los Términos Del Contrato

El contador público deberá acordar los términos del contrato de aseguramiento con la parte que lo contrata. Como un medio para reducir la incertidumbre, se recomienda que los términos acordados se registren en una carta de contratación o en otra forma confiable de contrato. En algunos casos el objetivo del contrato, el asunto principal y el período de tiempo son establecidos por una parte o por partes diferentes de aquellas que nombran al contador público, por ejemplo, por la legislación. Cuando está legislada la obligación del contrato de aseguramiento, el reconocimiento del mandato legislativo satisface este requerimiento.

2.6.5. Control De Calidad

El contador público deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad para asegurar que todos los contratos de aseguramiento se conducen de acuerdo con las normas aplicables emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las políticas y los procedimientos de control de calidad se aplican en dos niveles, y se relacionan con las políticas y procedimientos generales para todos los contratos de aseguramiento y también con la dirección, supervisión y revisión del trabajo delegado al personal involucrado en un contrato específico de aseguramiento.

2.6.6. Planeación y Conducción

El contador público deberá planear y conducir el contrato de aseguramiento de una manera efectiva para satisfacer el objetivo del contrato. La planeación consiste en el desarrollo de una estrategia general y un enfoque detallado para el contrato de aseguramiento, y ayuda a la asignación y supervisión adecuadas del trabajo. Lo que sigue son ejemplos de las materias principales que requieren ser consideradas.

- El objetivo del contrato.
- Los criterios que se usarán.
- El proceso del contrato y las posibles fuentes de evidencia.
- Juicios preliminares sobre la importancia relativa y el riesgo del contrato.

- Requerimientos de personal y sus capacidades, incluyendo la naturaleza y la extensión de la participación de los expertos.

La planeación y la supervisión son continuos a través del contrato, y los planes requieren ser cambiados en la medida que progresa el contrato. El contador público deberá planear y conducir un contrato de servicios de aseguramiento con una actitud de escepticismo profesional. El contador público no debe considerar que la parte responsable sea deshonesto ni supone una honestidad incuestionable. El escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente inquisitiva y una evaluación crítica de la evidencia. Sin una actitud de escepticismo profesional, el contador público puede no estar alerta frente a circunstancias que lo induzcan a sospecha, y puede derivar conclusiones inapropiadas a partir de la evidencia obtenida.

El contador público deberá tener u obtener conocimiento suficiente de las circunstancias del contrato para identificar y emprender los eventos, las transacciones y las prácticas que pueden tener un efecto significativo en el asunto principal y en el contrato. El contador público usa tal conocimiento para valorar la idoneidad del criterio, el riesgo del contrato y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del contrato.

El contador público deberá evaluar si los criterios son adecuados para evaluar el asunto principal. Los criterios pueden estar *establecidos* o ser *desarrollados específicamente*. Los criterios establecidos son los incorporados en leyes o regulaciones, o emitidos por asociaciones reconocidas de expertos que siguen el debido proceso. Los criterios desarrollados específicamente son los identificados para el propósito del contrato y que son consistentes con el objetivo del contrato. La fuente de los criterios afectará la cantidad de trabajo que el contador público necesitará

llevar a cabo en orden a evaluar la idoneidad para un contrato particular. Además, quienes contratan al contador público y éste mismo acuerdan los criterios. El contador público también puede comentar con la parte responsable o con el usuario propuesto los criterios a ser usados.

Cuando planea y conduce un contrato de aseguramiento, el contador público deberá considerar la importancia relativa y el riesgo del contrato en orden a reducir el riesgo de expresar una conclusión inapropiada respecto de que el asunto principal está conforme en todos los aspectos importantes con criterios adecuados. Cuando considera la importancia relativa, el contador público requiere entender y evaluar qué factores pueden influenciar las decisiones de los usuarios propuestos.

La importancia relativa se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y extensión del efecto de esos factores sobre el asunto principal y los intereses expresados por los usuarios propuestos. La evaluación de la importancia relativa y de los factores cuantitativos y cualitativos en un contrato particular son asuntos para juicio del contador público.

2.6.7. Evidencia

El contador público deberá obtener evidencia suficiente y apropiada sobre la cual basar la conclusión.

2.6.8. Documentación

El contador público deberá documentar los asuntos que sean importantes al proporcionar evidencia para soportar la conclusión expresada en su informe y

proporcionar evidencia respecto de que el contrato de aseguramiento se llevó a cabo de acuerdo con las normas aplicables.

2.6.9. Hechos Posteriores

El contador público deberá considerar el efecto de los hechos posteriores hasta la fecha de su informe. Cuando el contador público es consciente de hechos que afectan en forma importante al asunto principal y a sus conclusiones, el contador público deberá considerar si el asunto principal refleja apropiadamente dichos hechos o si tales hechos están tratados apropiadamente en su informe. La extensión de cualquier consideración sobre los hechos posteriores depende del potencial de que dichos hechos afecten el asunto principal y afecten lo apropiado de las conclusiones del contador público.

Para algunos contratos de aseguramiento, la naturaleza del asunto principal puede ser tal que la consideración de los hechos posteriores no sea relevante para la conclusión. Por ejemplo, cuando el contrato es para proveer una conclusión sobre la exactitud de un retorno estadístico en un momento del tiempo, los hechos que ocurren después de éste, pero antes de la fecha del informe del contador público, pueden no afectar la conclusión.

2.6.10. Uso Del Trabajo De Un Experto

Cuando se emplea a un experto en la obtención y evaluación de evidencia, el contador público y el experto deberán, poseer el conocimiento adecuado sobre el asunto principal y tener la competencia suficiente en el asunto principal para que el contador público determine que se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada.

Cuando participe un experto, el contador público deberá tener un nivel de participación en el contrato y un entendimiento de los aspectos del asunto principal para los cuales se ha usado el experto, suficiente para permitirle al contador público aceptar la responsabilidad de expresar una conclusión sobre el asunto principal. El contador público debe considerar la extensión en la cual confiará en el trabajo de un experto para formarse una conclusión sobre el asunto principal.

No se espera que el contador público posea el mismo conocimiento y las mismas habilidades especializadas que el experto. Sin embargo, el contador público requiere tener un entendimiento razonable para:

- definir los objetivos del trabajo asignado al experto y la manera como este trabajo se relaciona con el objetivo del contrato;
- considerar la razonabilidad de los supuestos, métodos y datos fuente usados por el experto; y
- considerar la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato.

Cuando está involucrado un experto, el contador público deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de que el trabajo del experto es adecuado para los propósitos del contrato de aseguramiento. El contador público evalúa la suficiencia y lo apropiado de la evidencia suministrada por el experto mediante la consideración y valoración de:

- la competencia profesional, experiencia y objetividad del experto;

- la razonabilidad de los supuestos, métodos y datos fuente usados por el experto; y
- la razonabilidad y el significado de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato y las conclusiones sobre el asunto principal.

2.6.11. Presentación De Informes

El informe deberá expresar una conclusión que transmita un nivel alto de seguridad sobre el asunto principal, con base en los resultados del trabajo desempeñado. El informe del contador público deberá contener una expresión clara de la opinión del contador público sobre un asunto principal con base en los criterios adecuados identificados y en la evidencia obtenida en el curso del contrato de aseguramiento. El informe puede tomar diversas formas, tales como escrito (en copia impresa o en forma electrónica), oral, o mediante representación simbólica. Sin embargo, un informe escrito es generalmente la forma más efectiva para presentar adecuadamente el detalle requerido y la evidencia de las conclusiones entregadas. Sin el soporte de un informe escrito, las formas orales y de otro tipo para expresar la conclusión están abiertas a entendimientos equivocados.

Por esta razón, el contador público ordinariamente no informará oralmente sin también proveer un informe escrito definitivo.

2.6.11.1. Contenido del informe

El informe del contador público deberá incluir:

- Título: Un título apropiado ayuda a identificar la naturaleza del contrato de aseguramiento que se está proveyendo, la naturaleza del reporte y para distinguir el informe del contador público de otros informes emitidos por otros tales como aquellos que no tienen que atenerse a los mismos requerimientos éticos del contador público.
- Un destinatario: Un destinatario identifica la parte o partes a quienes se dirige el informe.
- Una descripción del contrato y la identificación del asunto principal: La descripción incluye el objetivo del contrato, el asunto principal, y (cuando sea apropiado) el período de tiempo cubierto;
- Una declaración para identificar la parte responsable y describir las responsabilidades del contador público: Esto le informa a los lectores que la parte responsable lo es del asunto principal y que el rol del contador público es expresar una conclusión sobre el asunto principal.
- Cuando el reporte tiene un propósito restringido, la identificación de las partes para quienes está restringido el reporte y el propósito para el cual fue preparado: Si bien el contador público no puede controlar la distribución del reporte, éste informará a los lectores sobre la parte o partes para quienes está restringido el reporte y para qué propósito, y provee una advertencia para otros lectores diferentes de los identificados respecto de que el reporte está destinado solamente para los propósitos especificados;
- Identificación de las normas bajo las cuales fue conducido el contrato: Cuando un contador público desempeña un contrato para el cual existen normas

específicas, el informe identifica dichas normas específicas. Cuando no existen normas específicas, el informe señala que el contrato fue desempeñado de acuerdo con esta Norma. El informe incluye una descripción del proceso del contrato e identifica la naturaleza y la extensión de los procedimientos aplicados;

- **Identificación de los criterios:** El informe identifica los criterios contra los que se evaluó o midió el asunto principal de manera que los lectores puedan entender las bases para las conclusiones del contador público. Los criterios pueden describirse en el informe del contador público, o simplemente ser referenciados si existe una aserción preparada por la parte responsable o existe en una fuente fácilmente accesible. La revelación de la fuente de los criterios y si éstos son o no generalmente aceptados en el contexto del propósito del contrato y de la naturaleza del asunto principal es importante para el entendimiento de las conclusiones expresadas;
- **La conclusión del contador público, incluyendo cualquier limitación o conclusión negativa:** El informe proporciona a los usuarios de la conclusión del contador público sobre el asunto principal evaluado con los criterios y transmite un nivel alto de seguridad expresado en la forma de una opinión. Cuando el contrato tiene más de un objetivo, se expresa una conclusión sobre cada objetivo. Cuando el contador público expresa una reserva o negación de opinión, el informe contiene una descripción clara de todas las razones para ello;
- **Fecha del informe:** La fecha indica a los usuarios que el contador público ha considerado el efecto sobre el asunto principal de los hechos de importancia relativa de los cuales tiene conocimiento el contador público hasta esa fecha.

- El nombre de la firma o del contador público y el lugar de emisión del informe: El nombre informa a los lectores sobre el individuo o firma que asume la responsabilidad por el contrato.

2.6.11.2. Limitación o Conclusión Negativa

La conclusión debe expresar claramente las circunstancias cuando:

- El contador público tiene un punto de vista de que uno, algunos o todos los aspectos del asunto principal no están de conformidad con los criterios identificados.
- La aseveración preparada por la parte responsable es inapropiada en términos de los criterios identificados.
- El contador público no puede obtener evidencia suficiente y apropiada para evaluar uno o más aspectos de la conformidad del asunto principal con los criterios identificados.

Cuando el contador público expresa una limitación sobre el asunto principal, la naturaleza y la expresión de dicha limitación determina la importancia relativa del asunto que da origen a la misma, por ejemplo, si se relaciona con alguno o todos los aspectos del asunto principal que no están conformes con los criterios (o en desacuerdo), o la incapacidad del contador público para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre alguno o todos los aspectos del asunto principal (limitación del alcance). Cuando el contador público expresa una limitación o una conclusión

negativa, el informe revelará todos los hechos y razones significativas relacionadas con la limitación o conclusión negativa.

2.7. Las Nuevas Normas Profesionales

Las asimetrías existentes deberán superarse con el objetivo de lograr la armonización ambicionada. En este sentido, resulta muy útil la descripción que tienen los considerandos de la Resolución de la FCCPV que puso en vigencia las Normas Internacionales de Auditoría.

Es así como se señala que “la convergencia de las Normas Venezolanas de Auditoría con las Normas Internacionales de Auditoría” muestra diversos aspectos positivos, entre los que se señalan los siguientes:

- Fortalecimiento de la confianza de los inversores y reducción de la incertidumbre.
- Inclusión del proceso de consulta para la emisión o modificación de normas, a todos los organismos profesionales de los países miembros de la IFAC.
- Consideración de la armonización de los organismos de control con las Normas Internacionales de Auditoría.
- La amplitud que tienen las Normas Internacionales de Auditoría que contienen normas, explicaciones y casos de aplicación práctica para sus mejor estudios y comprensión.

- Inclusión en las Normas Internacionales de Auditoría de otros tipos de trabajos útiles a empresas de menor tamaño (complicación; revisión limitada, etc.).
- La búsqueda de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría.

Extraído el 27 de Marzo del 2009, desde <http://fccea.unicauca.edu.co/old/aseguramiento.htm>

2.8. La Necesidad de Tener Normas de Auditoría de Mejor Calidad

“El objetivo de una auditoría de estados financieros, es permitirle al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con una estructura conceptual identificada de presentación de reportes financieros”. (Mantilla, 2005, p.506).

Durante muchos años se tenía como tema de debate, la propia existencia de “normas de auditoría”. Frente a la amplia libertad que unosregonaban, se oponía la normativa de detalle o desarrollo. El incremento de los problemas de responsabilidad profesional configuró una importante jurisprudencia especialmente en los Estados Unidos de América.

El desarrollo del mundo de los negocios llevó a definir con mayor precisión el papel del auditor en la emisión de informes y al mismo tiempo se advirtió que si bien no era posible fijar detalladamente el desempeño profesional, era necesario establecer reglas o normas dentro de un marco global de actuación.

En los albores del siglo XXI, la profesión contable se ve obligada a modificar el actual esquema como consecuencia de los efectos de la tan mentada globalización.

Esta ha dejado de ser un concepto marcadamente económico, para convertirse en un proceso también político y social. En función de ello, si queremos abordar el camino que transitarán las normas contables y de auditoría en nuestro país debemos, inevitablemente, hacer referencia a organismos internacionales, siglas y palabras en inglés, y otras cuestiones que nos marca el primer mundo.

Para una mejor comprensión de este trabajo, haremos una breve reseña y descripción de los organismos internacionales que definen el rumbo en estos aspectos. Paso previo para desarrollar, luego, el tema objeto de este trabajo que es mostrar una síntesis de la situación actual y perspectivas futuras, tanto para las normas contables, como para las normas de auditoría.

2.9. Las International Financial Reporting Standards (IFRS) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

El IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas internacionales de Información Financiera (NIIF).

Este hecho no implica sólo un cambio de denominación, éste es el inicio del proceso de globalización contable que concluirá con la fusión de las normas del IASB con las US-GAAP (PCGA de Estados Unidos). En ese camino la Unión Europea adoptó para sus países miembros las normas del IASB a partir de los ejercicios económicos que inicien el 01 de enero de 2005.

2.10. EL International Accounting Standards Board (IASB)

En el año 2001 se crea el International Accounting Standards Board (IASB) que ocupa el lugar, a modo de continuación, del International Accounting Standards Committee (IASC) en la emisión de normas contables internacionales.

El IASB, es una organización privada con sede en Londres, que depende de International Accounting Standards Committee Foundation. Ésta última está gobernada por una junta integrada por diecinueve miembros, de acuerdo al siguiente esquema:

6 Directores por los Estados Unidos

6 Directores por Europa

4 Directores por Asia - Pacífico

3 Directores por cualquier lugar del mundo

2.11. Objetivos de las Normas Internacionales

El objetivo de las normas internacionales de contabilidad es ser única de carácter mundial, que sean cumplidas de modo obligado, de tal suerte que la información financiera que resulte de los sistemas contables en las empresas sea confiable, comprensible, comparable y transparente, y pueda contribuir a que los agentes económicos tomen decisiones financieras sanas. Sin embargo, la

obligatoriedad en la aplicación de dichas normas hasta ahora la tienen las empresas que cotizan en los mercados de capitales.

El objetivo de las Normas Internacionales de Auditoría es armonizar los procedimientos contables para que la información sea confiable, objetiva, relevante y comparable a nivel internacional.

2.12. Adopción de Normas Internacionales de Auditoría

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en la ciudad de Acarigua - Araure el 30 y 31 de enero de 2004, decidió la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC-NIF) y sus interpretaciones, emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en Inglés) y la Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en Inglés).

A los efectos de que la adopción de las referidas normas abarca el mayor consenso de los usuarios de la información financiera, Universidades, entes del estado venezolano, organismos institucionales representantes de los usuarios, contadores públicos y público en general, fue preparado el plan de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría, el cual fue aprobado por el Directorio Nacional Ampliado celebrado en la ciudad de Caracas durante el mes de junio de 2004.

En el Directorio de la FCCPV, celebrado en la Ciudad de Valencia durante el mes de agosto de 2006, fue acordada la fecha de adopción en Venezuela de las mencionadas normas de la forma siguiente:

- Para las entidades en General, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de diciembre de 2008, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.
- Para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYME), la fecha inicial de adopción será la correspondiente al cierre del ejercicio económico que termine el 31 de Diciembre de 2010, o la del cierre inmediatamente posterior a esa fecha.
- Para las entidades que cotizan en el mercado de valores, la fecha inicial de adopción será la que establezca la Comisión Nacional de Valores, como organismo regulador. Oportunamente, la FCCPV publicará los criterios que deberán considerarse para la calificación de una entidad como PYME.

La Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera y Auditoría, deberá cumplir con, lo establecido en el plan de adopción de las normas, señaladas anteriormente. Los principios de contabilidad y las normas de auditoría, así como el resto de las publicaciones técnicas emitidas por la FCCPV, permanecerán de uso obligatorio por los profesionales de la contaduría Pública hasta las fechas previstas para la entrada en vigencia en las Normas Internacionales de Contabilidad y de Auditoría, indicada anteriormente.

2.13. Ventajas De La Adopción De Las Normas Internacionales De Auditoría

- Rigen el trabajo del auditor.

- Indican los procedimientos que debe seguir el auditor en el desarrollo de su trabajo.
- Ayudan a la evaluación del control interno al momento de la auditoría.
- Brindan conceptos y aspectos relacionados a la evaluación de cualquier riesgo que se pueda presentar así como la solución a ellos.
- Nos brinda un criterio de orden para desarrollar los procedimientos.
- Mediante estas normas el profesional auditor ejecutara eficazmente su trabajo y la preparación del informe.
- Proveen un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de Auditoría.
- Indican al auditor los principios generales y responsabilidades que debe seguir.
- Muestran la evidencia que debe tener el profesional para la auditoría.
- Describe las declaraciones internacionales sobre prácticas de auditoría que comprenden procedimientos y descripción de los ambientes TI.
- Ayuda a visualizar y saber cómo utilizar el trabajo de otros profesionales.

- Indica cómo realizar un debido dictamen sobre los estados financieros, compararlos y también analizar otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
- Muestra como es la auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora.
- Indica el planeamiento, materialidad, evaluación de riesgos y control interno.

2.14. Comparación Entre Las Normas Internacionales de Auditoría Y Las Declaraciones De Normas de Auditorías:

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 Auditoría 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 Norma de Auditoría aprobada y adoptada por los miembros colegiados de la profesión contable en Venezuela son las siguientes:

Norma Relativa a la capacidad y personalidad profesional del auditor:

a) El trabajo de auditoría, con la finalidad de emitir una opinión profesional sobre estados financieros, debe ser desempeñado por personas que teniendo título universitario de contador público nacional o revalidado, o licencia otorgada legalmente, tenga capacidad como auditores.

b) El auditor (en adelante es utilizado el término auditor, el cual debe ser asumido como contador público en el ejercicio independiente) está obligado a emplear el mayor celo y diligencia en la realización de su examen y la preparación de su informe.

c) El auditor está obligado a mantener una actitud de objetividad e independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

Normas sobre Organización y Ejecución del trabajo:

a) El trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente. Los asistentes que se empleen deben ser responsablemente supervisados.

b) El auditor 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.

c) El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente; mediante inspección, observación, confirmación e indagación; para proporcionar una base razonable con el fin de emitir un informe respecto a los estados financieros.

Normas Relativas al Dictamen:

a) El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad y aceptación general.

b) A menos que el contador público haga una declaración expresa n contrario, se considerará que él estima que las revelaciones incluidas en las notas de los estados financieros están razonablemente presentada.

c) El informe debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros, tomados en conjunto; o una opinión: con salvedad, abstención o negación, en estos casos debe indicarse las razones para el tipo de opinión.

d) En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con alguna información financiera, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información financiera. Si se ha realizado algún examen de ella, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume.

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^o 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 06: Planificación y supervisión

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen puede delegar parte de la planificación y supervisión en otro miembro de la firma. Para efectos de esta declaración, (a) se designa como auditores asistentes al personal de la firma distinto del Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen, y (b) el término auditor se refiere tanto al Contador Público que tiene la responsabilidad final así como a los asistentes.

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 se requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas sustantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica, o de la combinación de ambos. Tal decisión

dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos.

Oportunidad y objetivos de los procedimientos analíticos de revisión: La oportunidad en la aplicación de los procedimientos analíticos de revisión variará de acuerdo a los objetivos del auditor.

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. Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de dicho examen asume.

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.

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

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

Vale aclarar que existen diferencias entre las declaración de normas de auditoría (DNA's) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) emitidas por el International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC), referidas, por un lado, a aspectos que tratan las NIA's y que las DNA's no mencionan y por el otro, a cuestiones que están desarrolladas en las NIA de una manera más amplia o más profunda que en la norma venezolana.

El AIPC es reemplazado por el IAASB desde el 2002

Tanto las DNA's como las NIA, permiten desarrollar diversos tipos de trabajos profesionales en consideración a las mayores responsabilidades que la actividad económica impone a los profesionales contables.

La implementación de Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría, al ser más rigurosa y universal que las nacionales, contribuirá a la estabilidad financiera mundial y contrarrestará parte de la volatilidad que acompaña a la globalización.

Las Normas Internacionales De Auditoría Son las Siguietes:

NIA 120 Encuadramiento de la información contable y de la auditoría y servicios relacionados

La NIA 120, aún vigente distingue el servicio de auditoría de los servicios relacionados (Revisión, Procedimientos Convenidos y Compilación) en función al nivel de seguridad ofrecido. En el contexto de esta norma, el nivel de seguridad se refiere a tanto a la satisfacción obtenida por el auditor como a la confiabilidad de una afirmación hecha por una de las partes (auditor) para el uso de la otra (usuario).

NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría

Esta norma señala que el objetivo de una auditoría de estados contables es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados razonablemente, en los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de referencia para los estados e informes contables.

La NIA 120 fue derogada por el IAASB por la ISAE 300

NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría

Esta norma tiene como propósito establecer una guía para acordar con el cliente los términos del trabajo de auditoría y, en su caso, ilustra sobre la posición que debe adoptar un auditor ante un requerimiento del cliente para cambiar los términos convenidos para pasar a otro trabajo de nivel mas bajo de seguridad que el que proporciona la auditoría.

La carta o acuerdo del compromiso de la auditoría debe ser enviada al cliente al comienzo del trabajo, de manera de evitar malos entendidos respecto de las cuestiones claves del compromiso.

NIA 220. Normas sobre control de calidad

El propósito de esta NIA es establecer reglas y guías de procedimiento para el control de la calidad del trabajo de auditoría. Las políticas y procedimientos de control de calidad deben ser implementadas tanto al nivel de la firma de auditoría como respecto de un trabajo de auditoría en particular.

NIA 240. Fraude y error en los estados contables

Esta NIA establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen. La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecuta los procedimientos necesarios para tal fin y rinde el informe respectivo. La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección del ente por la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. Además de los procedimientos requeridos, la norma establece los efectos que pueden tener esas distorsiones en el informe del auditor.

NIA 250. Responsabilidad del auditor frente a las leyes y reglamentos en la auditoría de estados contables

Dice esta NIA que: a) cuando el auditor planifique y ejecute los procedimientos de auditoría y b) en la evaluación y comunicación de los resultados de su trabajo, debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones pueden afectar significativamente los estados contables sujetos a examen. A su vez, la norma expresa la responsabilidad de la dirección del ente por el cumplimiento de las leyes y reglamentos, pero destaca la obligación del auditor de considerar la actitud de la organización frente a esas regulaciones y el riesgo involucrado.

En orden al plan de auditoría, el auditor debe obtener una comprensión general de la estructura legal y reglamentaria a la que está sujeta tanto la entidad como el ramo de actividades en la que actúa y cómo ella cumple con ese marco.

NIA 260. Comunicación de los hallazgos de auditoría a los encargados del gobierno del ente

Esta norma establece las guías para determinar las materias que el auditor debe comunicar a las autoridades del ente y que surgen de su trabajo de auditoría. A su vez, indica la oportunidad y la forma en que tales cuestiones deben ser comunicadas y la debida confidencialidad que debe guardar respecto de los hallazgos de auditoría

NIA 300. Planeamiento del trabajo

La norma regula las guías para el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoría. En rigor se trata del plan general, de la debida documentación de ese plan y de las materias que deben ser consideradas por el auditor. Incluye el programa de auditoría en el que se determina el alcance, la naturaleza y la oportunidad de las pruebas de auditoría, sobre bases dinámicas. Esto quiere decir, que está sujeto a cambios en la medida de los hallazgos del auditor.

NIA 315. Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento a que se alude más arriba, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección.

Todos estos aspectos deben ser discutidos por el auditor con su equipo de trabajo. Esta norma es muy detallada y se refiere muy explícitamente a todos los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este importante cometido. En particular, la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para mitigar esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

NIA 320. Significación relativa

El auditor cuando conduce una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están libres de errores significativos. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

NIA 330. Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados

La norma establece las guías para responder en forma global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados contables a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos procedimientos de auditoría están dirigidos para responder a los riesgos en el nivel de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Incluyen pruebas de controles que mitiguen los riesgos evaluados y, en su caso, la determinación de naturaleza extensión y oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos adecuados. Finalmente, la norma incluye elementos para evaluar la suficiencia de los elementos de juicio obtenidos y expresa de que modo deben documentarse en papeles de trabajo los resultados de los procedimientos aplicados.

NIA 400. Evaluaciones del riesgo y control interno

La norma provee guías para que el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno del ente que sean suficientes para planear la auditoría y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución. Señala la norma, que

el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos que le aseguren que tal riesgo queda reducido a un nivel aceptable. Trata las diferentes clases de riesgo a los que clasifica en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, sus interrelaciones y su impacto en las pequeñas auditorías. Finalmente, establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa de las debilidades detectadas.

NIA 401. Auditoría en un ambiente computadorizado

La norma establece que el auditor debe considerar de que manera el ambiente computadorizado influye en la auditoría; se refiere a la idoneidad del auditor para evaluar esas cuestiones y, en su caso, cuando utilizar el trabajo de terceros expertos en el área pero no comprometidos con la organización auditada. Trata la cuestión en las fases de planeamiento, evaluación de riesgos y aplicación de procedimientos de auditoría específicos.

NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a organizaciones que usan servicios de terceros

El auditor debe considerar como una organización de servicios (un tercero) que presta servicios a su cliente (usualmente ejecuta transacciones o procesa datos del cliente) puede afectar los sistemas contables y de control interno de ese cliente de manera de establecer en forma apropiada su plan de auditoría y la ejecución posterior de un modo efectivo. La norma trata sobre la información que el auditor debe obtener de esa organización de servicios, las preguntas que debe formularle, la naturaleza y contenido de sus informes, el alcance de los servicios que ella le presta a su cliente, el efecto de tales servicios en la evaluación del riesgo y, finalmente, su posición como auditor a la hora de emitir su informe de auditoría.

NIA 500. Elementos de juicio en la auditoría

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión. La norma expone qué se consideran elementos de juicio “válidos”, que es un concepto cualitativo, y qué significa el término “suficientes”, que es un concepto cuantitativo. Tales elementos de juicio incluyen, además de los originados en los procedimientos sustantivos de auditoría, los provenientes de sus pruebas de control interno que respaldan su evaluación del riesgo de control. En la norma, se tratan asimismo cuáles son los procedimientos de auditoría para obtener los citados elementos de juicio. Entre ellos se desarrollan: a) la inspección de registros y documentos; b) la inspección de activos físicos; c) la observación; d) la indagación oral; e) las confirmaciones de terceros; f) los recálculos aritméticos; g) el reproceso de la información y h) las revisiones analíticas sustantivas.

NIA 501. Elementos de juicio en la auditoría Consideraciones para ítems específicos

La norma proporciona las guías para el trabajo del auditor durante el conteo del inventario físico, los elementos de juicio que debe reunir, la oportunidad de efectuar ese trabajo y, en su caso, si puede ser pospuesto. A su vez ofrece elementos para evaluar si resulta apropiado, en caso de que su participación en el inventario sea impracticable, la aplicación de procedimientos alternativos y sus efectos en el alcance del trabajo.

Esta norma trata también, los procedimientos que el auditor debe llevar a cabo para tomar conocimiento de cualquier litigio o reclamo que involucre al ente y que

pueda tener un efecto significativo en los estados contables. Incluye la comunicación entre el auditor y los abogados que atienden tales asuntos.

NIA 510. Primera auditoría. Saldos iniciales

Para las primeras auditorías el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de que: 1) los saldos iniciales no contengan errores significativos que pudieran afectar los saldos del período corriente; 2) los saldos del ejercicio anterior han sido correctamente trasladados al presente ejercicio o, en su caso, han sido ajustados; 3) las políticas contables del ente son apropiadas y han sido uniformemente aplicadas o sus cambios debidamente contabilizados y adecuadamente expuestos. La norma detalla, además, los procedimientos para cumplir estos propósitos y los efectos en las conclusiones y en el informe de auditoría.

NIA 520. Procedimientos analíticos

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoría como una revisión global. A su vez, proporciona detalles sobre las diferentes pruebas analíticas por ejecutar y el alcance de la confianza que ellas proveen de acuerdo con un conjunto de factores indicados en la norma. Incluye una guía sobre la investigación de partidas inusuales y la obtención de evidencias corroborativas de las desviaciones determinadas.

NIA 530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas

La norma expresa que cuando el auditor diseña sus procedimientos de auditoría debe determinar medios apropiados para seleccionar los ítems que va a probar como así también los elementos de juicio que debe recopilar para cumplir con los objetivos de las pruebas de auditoría.

La norma contiene definiciones sobre muestreo y sobre los elementos que conforman tanto los muestreos con base estadística como los denominados “a criterio”. Define los elementos de juicio que provienen tanto de las pruebas de controles como de las pruebas sustantivas y cómo el auditor debe usar su juicio profesional para reducir a un nivel aceptable el riesgo de error.

NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables

Dado que los estados contables contienen variadas estimaciones de la dirección del ente tales como provisiones para incobrables, vidas útiles de bienes de uso e intangibles, provisiones para juicios, para desvalorizaciones de inventarios, etc., la norma establece que el auditor debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes para sustentar las estimaciones de la administración del ente. En tal sentido proporciona los procedimientos de revisión que debe seguir el auditor y que incluyen: el análisis del proceso de estimaciones de la gerencia; la comparación con elementos independientes o la revisión de los hechos posteriores que confirmen la estimación efectuada y, finalmente, la evaluación de los resultados de sus procedimientos.

NIA 545. Auditoría de las mediciones a valores corrientes y su exposición

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las mediciones y exposiciones a valor corriente de ciertos activos, pasivos y de las variaciones de valor corriente de estos últimos, sea que impacten en resultados o en el

patrimonio neto de acuerdo con las normas contables vigentes. La norma señala que el auditor debe:

1) obtener un conocimiento de cómo la entidad determina y expone los valores corrientes;

2) evaluar los riesgos inherente y de control que puedan afectar esas mediciones;

3) Con base en 1) y 2) diseñar los procedimientos de auditoría apropiados para su examen;

4) evaluar si las mediciones y exposiciones de valores corrientes están de acuerdo con las normas contables vigentes;

5) evaluar la uniformidad en la aplicación de los criterios seguidos;

6) en su caso, determinar si necesita la ayuda de un experto;

7) en su caso, evaluar las premisas seguidas por la gerencia para las estimaciones efectuadas, la consistencia de los datos utilizados en las estimaciones y los cálculos realizados por la gerencia;

8) evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados;

9) comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante la auditoría;

10) obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

NIA 550. Partes relacionadas

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. A tal efecto la norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas. Asimismo, la norma requiere que el auditor obtenga adecuadas representaciones de la dirección sobre esta materia. Finalmente, la norma determina que si el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre este punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

NIA 560. Hechos posteriores

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados contables y sobre su informe de auditoría.

La norma distingue el tratamiento a darle a los hechos significativos:

1) ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría;

2) los descubiertos después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados contables hayan sido emitidos y

3) los descubiertos después que los estados contables fueron emitidos. Como caso especial, trata estas situaciones en empresas que hacen oferta pública de sus títulos valores.

NIA 570. Empresa en marcha

El auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente.

NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia

El auditor debe obtener evidencia respecto de que la dirección del ente reconoce su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes y que los ha aprobado debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable pensar que pueda existir. Por ello, esta carta no sustituye los procedimientos de auditoría que debe efectuar el auditor. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio; si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si serían necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc.

La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades.

NIA 610. Consideración del trabajo de la auditoría interna

La norma establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna del ente. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa. Ciertas partes del trabajo de los auditores internos podrían ser de utilidad para el auditor externo.

La norma describe el alcance y objetivos de la auditoría interna; las relaciones entre el auditor interno y el externo; la comprensión del trabajo del auditor interno y la evaluación preliminar que hace el auditor externo de manera de establecer si puede tenerlo en cuenta en el planeamiento de la auditoría para que ésta resulte más efectiva. Finalmente, la norma trata de la evaluación y prueba por parte del auditor

externo de los trabajos específicos del auditor interno que podrían ser adecuados para propósitos de auditoría externa.

NIA 620. Uso del trabajo de un experto

Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en qué casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

La norma trata cada uno de los elementos básicos del informe: título adecuado; destinatario; párrafo de introducción que incluye la identificación de los estados auditados y de la responsabilidad de la dirección sobre su preparación; párrafo de alcance que describe la naturaleza de una auditoría y la referencia a las NIA aplicadas

en la auditoría; párrafo de opinión que refiere a las normas contables vigentes; fecha del informe; dirección del auditor y firma del auditor.

Respecto de la opinión, la norma establece que la opinión no es calificada cuando el auditor concluye en que los estados contables presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables en vigor. En cambio, se considera que un informe es modificado cuando contiene una o más de las siguientes cuestiones: a) un párrafo de énfasis (utilizado básicamente en casos de incertidumbres incluidas las cuestiones de “empresa en marcha”) y que no modifica la opinión principal; b) cuando contiene asuntos que afectan la opinión y que pueden resultar en una salvedad originada en una discrepancia en la aplicación de las normas contables vigentes que afectan ciertas afirmaciones de los estados contables o en limitaciones al alcance (para la RT 7 serían las denominadas “determinadas” e “indeterminadas” respectivamente), abstención de opinión (usualmente por limitaciones significativas al alcance), u opinión adversa (por discrepancias significativas que afectan a los estados contables en su conjunto).

NIA 720. Otra información en documentos que contienen estados contables auditados

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (Vg. La memoria del directorio). En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados.

Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe

expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

NIA 800. El informe del auditor en compromisos de auditorías de propósitos especiales

Las auditorías de propósitos especiales se efectúan sobre: estados contables preparados sobre bases diferentes a las normas contables vigentes; partes o componentes de los estados contables; el cumplimiento de acuerdos contractuales y sobre estados contables resumidos. En estos casos, la norma establece que el auditor debe revisar y evaluar las conclusiones surgidas de los elementos de juicio obtenidos durante estos compromisos especiales de auditoría como una base para expresar su opinión que debe constar claramente en un informe escrito.

La norma requiere que el auditor acuerde formalmente con el cliente el alcance y el propósito del compromiso y el tipo de informe que va a ser emitido. En general, la estructura del informe es similar al informe sobre los estados contables, lógicamente con las variaciones necesarias de acuerdo con la especial naturaleza de estos trabajos. La norma incluye requisitos y elementos para cada uno de estos informes especiales.

1000 – 1100. Declaraciones internacionales sobre prácticas de auditoría (DIPA)

Esta sección se refiere a cuestiones prácticas y trata los siguientes temas:

DIPA 1000. Procedimientos para las confirmaciones de saldos y otras transacciones entre bancos, sea que estos aparezcan en los estados contables como aquellos ítems que están en notas o directamente fuera del balance.

DIPA 1001. Esta declaración describe para un ambiente computarizado los efectos de las computadoras personales (PC) individuales, cuyos controles internos y de seguridad de los sistemas difieren de los grandes sistemas computarizados on-line o en red.

DIPA 1002. Esta declaración se refiere a los efectos de un sistema computarizado on-line sobre los sistemas contables del cliente, los controles internos relacionados y los procedimientos de auditoría.

DIPA 1003. Este pronunciamiento describe los efectos de un sistema de bases de datos sobre los sistemas contables del cliente, los controles internos relacionados y los procedimientos de auditoría.

DIPA 1004. Esta declaración se refiere a la relación que debe mantener el auditor externo de un banco con los demás supervisores externos de una entidad bancaria, tal como en la Argentina la que efectúa el Banco Central. La norma sugiere mecanismos de efectiva coordinación y diálogo entre las partes y establece las responsabilidades de la dirección del banco.

DIPA 1005. El objetivo de esta declaración es describir las características comúnmente encontradas en las pequeñas empresas e indicar como ellas afectan la aplicación de las normas de auditoría.

DIPA 1006. El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales a los auditores para amplificar e interpretar las normas de auditoría en el contexto de una auditoría de bancos comerciales internacionales.

DIPA 1008. Este pronunciamiento se refiere a la descripción de variados sistemas de información computarizados de diferentes características y de sus efectos sobre la contabilidad, los sistemas de control interno correlacionados y los procedimientos aplicables por el auditor externo en tales contextos.

DIPA 1009. Esta declaración describe para un contexto de tecnología de la información computarizada, las técnicas de auditoría asistidas por computadoras (CAATs) incluidas las herramientas de computación que pueden ser usadas en la aplicación de los diferentes procedimientos de auditoría.

DIPA 1010. Esta declaración se refiere a la influencia que las cuestiones del medio ambiente (protección de recursos naturales, contaminación del aire o del agua, emisiones de gas nocivo, etc.) tienen en la auditoría de los estados contables y que deben ser consideradas por el auditor a la luz de las leyes y reglamentos existentes, tanto en la etapa de planeamiento como de ejecución de la auditoría.

DIPA 1012. Auditoría de instrumentos financieros derivados. La norma provee guías para la planificación y auditoría de las afirmaciones de los estados contables respecto de los instrumentos financieros derivados (futuros, opciones, swaps, etc.) y sus variaciones, tanto respecto de su medición como de su exposición.

DIPA 1013. Esta declaración se refiere a los efectos en la auditoría de estados contables cuando el ente auditado utiliza medios electrónicos para la comercialización de sus bienes o servicios.

DIPA 1014. El propósito de esta declaración es proveer guías adicionales cuando el auditor tiene que expresar una opinión sobre estados contables preparados por la dirección sobre la base de las normas internacionales de contabilidad o en combinación con las normas locales.

2000 – 2699. Normas internacionales de compromisos de revisión (NICR)

NICR 2400. Compromisos de revisión de estados contables

Esta norma se refiere a la revisión de los estados contables. El objetivo de una revisión es permitirle al auditor establecer si, sobre la base de procedimientos limitados que no proveen todos los elementos de juicio que requeriría una auditoría (similares a los establecidos por la RT7 para los trabajos de revisión limitada), alguna cuestión le ha llamado la atención como para creer que los estados contables no están preparados, en sus aspectos significativos, de acuerdo con las normas contables vigentes. Es decir, que el informe ofrece un nivel moderado de seguridad (seguridad negativa) que es menor que la seguridad de auditoría.

Por ello, el auditor luego de explicar en su informe la limitación al alcance y que no expresa una opinión de auditoría, incluye un párrafo que diría, en su caso, : ...”con base en el alcance mencionado nada ha surgido para creer que los estados contables no presentan razonablemente la información.....de acuerdo con las normas contables profesionales”. Si tuviera alguna observación que formular con base en los procedimientos efectuados debería mencionarla en su informe.

3000 – 3699. Normas internacionales sobre compromisos de seguridad no referidos a información contable histórica (NICS).

NICS 3000. Compromisos de seguridad.

Esta norma establece los principios básicos y los procedimientos esenciales para el contador público que presta servicios de seguridad razonable que no sean de auditoría de estados contables históricos que ya están cubiertos por las NIA's, o de revisión de estados contables cubiertos por las NICR, antes mencionadas.

Esta NICS usa el término de “compromiso de seguridad razonable” para distinguir entre dos tipos de compromisos de seguridad que le son permitidos prestar al contador público. En primer lugar los compromisos de seguridad razonable, cuyo objetivo es lograr una reducción del riesgo del compromiso a un nivel bajo aceptable como una base para permitirle expresar en su informe una conclusión en forma positiva (por ejemplo, “en mi opinión,.....exponen razonablemente....). En segundo lugar los compromisos de seguridad limitada o moderada, cuyo objetivo es lograr una reducción de riesgo a un nivel aceptable en las circunstancias del compromiso, pero donde el riesgo es más grande que para un compromiso de seguridad razonable, y sólo ofrece una base para expresar una conclusión en forma negativa (del tipo: “con base en el trabajo limitado realizado, no tengo observaciones que formular” o “nada ha venido a mi conocimiento como para pensar que los controles internos no son efectivos”).

El contador público debe cumplir con esta NICS u otras relevantes cuando realiza servicios de seguridad razonable diferentes de la auditoría o de la revisión de estados contables históricos, estas últimas cubiertas por las NIA's y las NICR. Esta NICS, que ha sido escrita especialmente para tales servicios, debe ser leída en el contexto del Marco Internacional para Compromisos de Seguridad (tratado en otro informe preparado por el CECYT dentro del proceso de difusión de las normas internacionales de auditoría y seguridad razonable). El Marco describe los elementos

y objetivos de un compromiso de seguridad e identifica aquellos compromisos a los cuales se aplican las NICS.

Aunque las NIA's y las NICR no se aplican para los compromisos cubiertos por las NICS, ellas sin embargo pueden proveer de guías útiles a los contadores públicos.

La norma trata, además, sobre cuestiones de ética; control de calidad; procedimientos aplicables; y sobre las modalidades de los informes para estos servicios de seguridad razonable diferentes del examen de estados contables.

NICS 3400. El examen de información contable prospectiva (ICP)

La norma expresa que la ICP puede referirse a pronósticos financieros, basados en las “mejores estimaciones” (Vg. Presupuestos) que se refieren a lo que la gerencia cree que ocurrirá o a proyecciones financieras que consideran “cursos hipotéticos de acción” que no necesariamente se espera que ocurran (Vg. planes de negocios)

La norma expresa que el auditor debe recopilar evidencias, sobre: 1) la razonabilidad y consistencia de las premisas, conforme a su tipo; 2) si la preparación de la ICP está de acuerdo con las premisas; 3) si la exposición de la ICP está de acuerdo con las normas contables aplicables.

4000 – 4699. Normas internacionales sobre servicios relacionados (NISR)

NISR 4400. Compromisos para ejecutar procedimientos acordados sobre información contable

Esta norma es aplicable a un estado contable en particular o a ciertos componentes de los estados contables y se refiere a procedimientos convenidos con el

cliente o terceras partes. El auditor luego de aplicar sus procedimientos sólo informa sobre los hallazgos sin dar ninguna seguridad de auditoría.

Debe fijar en la carta convenio los procedimientos acordados, la oportunidad de su aplicación y la restricción del uso de su informe que es sólo para el comitente. En el informe el auditor debe dejar constancia de todo lo anterior y de que no se ha hecho una auditoría. Debe indicar que si esta hubiera sido hecha, otros podrían haber sido los resultados obtenidos. Cabe redactar el informe con una clara abstención de opinión.

NISR 4410. Compromisos de compilación de información

El objetivo de estos servicios es utilizar la pericia del contador para reunir, clasificar y exponer la información contable. La norma le exige como requisito tener un conocimiento apropiado del negocio y de las normas contables vigentes.

En cuanto a su informe, debe declarar que hizo el trabajo según esta NISR o, en su caso, la norma aplicable. En caso de no ser independiente debe mencionarlo. También debe identificar la información compilada indicando que le fue proporcionada por la dirección y que es de responsabilidad de ella y debe, finalmente, declarar que no ha efectuado una auditoría y que, por lo tanto, no da ningún tipo de seguridad de auditoría.

Tiene la obligación de verificar que en todas las páginas del documento se mencione: “estados contables no auditados”.

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

3.1. Tipo De Investigación

El tipo de investigación aplicado en este estudio, fue la investigación descriptiva y documental, ya que la descriptiva es la que sirve para analizar como es y cómo se manifiesta un fenómeno y sus componentes, así como también permite detallar el fenómeno estudiado a través de la medición de uno o más de sus atributos; mientras que la documental es la que consiste en buscar información de documentos impresos.

Algunos autores definen la investigación descriptiva como a continuación se muestra:

Gutiérrez, E (2001) una investigación descriptiva “consiste en caracterizar un fenómeno o situación concreta indicando sus datos más peculiares o diferenciadores.

Por su parte Arias (2004: 49) define la investigación documental como aquella que “se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos”.

Esta es una investigación descriptiva, ya que a través de la información recolectada se busca analizar un fenómeno de tipo social, que afecta a todos por igual como es la adopción de las normas internacionales de auditoría en nuestro país, y

documental porque hemos complementado la información recolectada con información obtenida de documentos impresos.

CAPITULO IV

4.1. Norma internacional de auditoría n° 300 “Planeación de una auditoría de los estados financieros”

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las consideraciones y actividades aplicables para planear una auditoría de estados financieros. Esta NIA se enmarca en el contexto de auditorías recurrentes. Además, los asuntos que el auditor considera en los trabajos iniciales de auditoría se incluyen en los párrafos 28 y 29.

1. El auditor deberá planear la auditoría de modo que el trabajo se desempeñe de una manera efectiva.

3. Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La planeación involucra al socio del trabajo y a otros miembros clave del equipo para ganar de su experiencia y clara percepción y para enriquecer la efectividad y eficiencia del proceso de planeación.

4. La planeación adecuada ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría, que se identifiquen los potenciales

problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría se organice y administre de manera apropiada para que se desempeñe de una forma efectiva y eficiente. La planeación adecuada también ayuda a la asignación apropiada de trabajo a los miembros del equipo del trabajo, facilita la dirección y supervisión de los mismos y la revisión de su tarea, y ayuda, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de componentes y por los expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variarán de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa del auditor con la entidad. Y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría.

5. La planeación no es una fase discreta de una auditoría, sino más bien un proceso continuo e iterativo que, a menudo, comienza poco después (o en conexión con) la terminación de la auditoría previa y, continúa hasta la terminación del trabajo actual de auditoría. Sin embargo, al planear una auditoría, el auditor considera la oportunidad de ciertas actividades de planeación y procedimientos de auditoría que necesitan completarse antes del desempeño de procedimientos adicionales. Por ejemplo, el auditor planea la discusión entre miembros del equipo del trabajo; los procedimientos analíticos por aplicar, como procedimientos de evaluación del riesgo; la obtención de un entendimiento general del marco de referencia legal y regulador aplicable a la entidad y cómo cumple la entidad con este marco; la determinación de la importancia relativa; el involucramiento de expertos, y el desempeño de otros procedimientos de evaluación del riesgo antes de identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y de realizar procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, que respondan a esos riesgos.

Actividades Preliminares Del Trabajo

7. *El auditor deberá desempeñar las siguientes actividades al principio del trabajo actual de auditoría:*

- *Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el cliente y del trabajo específico de auditoría (ver NIA 220).*
- *Control de calidad para auditorías de información financiera histórica, para lineamientos adicionales).*
- *Evaluar el cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia (ver NIA 220 para lineamientos adicionales).*
- *Establecer un entendimiento de los términos del trabajo (ver NIA 210. Términos de los trabajos de auditoría, para lineamientos adicionales).*

La consideración del auditor de la continuación con el cliente y de los requisitos éticos, incluyendo la independencia, tiene lugar a lo largo del desempeño del trabajo de auditoría al ocurrir las condiciones y los cambios en circunstancias.

Sin embargo, los procedimientos iniciales del auditor sobre la continuación con el cliente y la evaluación de los requisitos éticos (incluyendo la independencia) se realizan antes de desempeñar otras actividades importantes para el trabajo actual de auditoría. Para los trabajos de auditoría continuos, estos procedimientos iniciales a menudo ocurren poco después de (o en conexión con) la terminación de la auditoría previa.

El propósito de desempeñar estas actividades preliminares del trabajo es ayudar a asegurar que el auditor ha considerado cualesquier eventos o circunstancias que puedan afectar, de manera adversa, la capacidad del auditor de planear y desempeñar el trabajo de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Desempeñar estas actividades preliminares ayuda a asegurar que el auditor planee un trabajo de auditoría para el que:

- *El auditor conserva la independencia y capacidad necesarias para desempeñar el trabajo.*
- *No hay problemas con la integridad de la administración que puedan afectar la disposición del auditor a continuar el trabajo.*
- *No hay malentendido con el cliente en cuanto a términos del trabajo.*

Actividades De Planeación

La Estrategia General De La Auditoría

8. El auditor deberá establecer la estrategia general de auditoría para la auditoría.

9. La estrategia general de auditoría fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado. El establecimiento de la estrategia general de auditoría implica:

a) Determinar las características del trabajo que definen su alcance, como el marco de referencia de información financiera usado, los requisitos de información específicos por industria y la localización de los componentes de la entidad.

b) Comprobar los objetivos de informar del trabajo para planear la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran, como los plazos límites para información provisional y final, así como las fechas clave para comunicaciones esperadas con la administración y con los encargados del gobierno corporativo.

c) Considerar los factores importantes que determinarán el foco de los esfuerzos del equipo del trabajo, como la determinación de los niveles apropiados de la importancia relativa; identificación preliminar de áreas donde pueda haber altos riesgos de representación errónea de importancia relativa; identificación preliminar de componentes de importancia relativa y saldos de cuenta; evaluación de si el auditor puede planear obtener evidencia respecto de la efectividad del control interno, e identificación de desarrollos recientes importantes específicos por entidad, en la industria, en información financiera u otros desarrollos relevantes.

Al desarrollar la estrategia general de auditoría, el auditor también considera resultados de actividades preliminares del trabajo (ver párrafos 6 y 7) y, cuando sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos desempeñados para la entidad. El apéndice de esta NIA da una lista de ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al establecer la estrategia general de auditoría para un trabajo.

10. El proceso de desarrollar la estrategia general de auditoría ayuda al auditor a comprobar la naturaleza, oportunidad y extensión de los recursos necesarios para desempeñar el trabajo. La estrategia general de auditoría expone

claramente, en respuesta a los asuntos identificados en el párrafo 9, y sujeto a la terminación de los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor:

a) Los recursos por desplegar para áreas específicas de auditoría, como el uso de miembros del equipo con experiencia apropiada en áreas de alto riesgo o el involucramiento de expertos en los asuntos complejos.

b) El monto de recursos por asignar a áreas específicas de auditoría, como el número de miembros del equipo asignados a observar el conteo de inventario en localidades de importancia relativa, el grado de revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupo, o el presupuesto de la auditoría. Por horas, para asignar a áreas de alto riesgo.

c) Cuándo se despliegan estos recursos. por ejemplo, ya sea en una etapa de auditoría provisional o en fechas clave de cortes.

d) Cómo se administran dirigen y supervisan estos recursos, por ejemplo: cuándo se estima que se celebren las reuniones de equipo para instrucciones o para reportes, cómo se espera que tengan lugar las revisiones del socio del trabajo y del gerente (por ejemplo. en el sitio o fuera del sitio), y si completa las revisiones de control de calidad del trabajo.

11. Una vez que se ha establecido la estrategia general de auditoría. el auditor puede comenzar el desarrollo de un plan de auditoría más detallado para tratar los diversos asuntos identificados en la estrategia general, tomando en cuenta la necesidad de lograr los objetivos de auditoría mediante el uso eficiente de los recursos del auditor. Aunque el auditor normalmente establece la estrategia general de auditoría antes de desarrollar el plan detallado de auditoría, las dos actividades de planeación no son necesariamente discretas o procesos secuenciales, sino que

están estrechamente interrelacionadas, ya que los cambios en una pueden dar como resultado cambios correlativos en la otra. Los párrafos 14 y 15 proporcionan una guía adicional sobre el desarrollo del plan de auditoría.

12. En auditorías de entidades pequeñas, un equipo de auditoría muy pequeño puede conducir todo el trabajo. Muchas auditorías de entidades pequeñas implican al socio del trabajo de auditoría (quien puede ser un profesional independiente) trabajando con un miembro del equipo (o con ninguno de los miembros del equipo del trabajo). Con un equipo más pequeño, son más fáciles la coordinación y comunicación entre miembros del mismo. Establecer la estrategia general para la auditoría de una entidad pequeña no necesita ser un ejercicio complejo muy tardado: varía según el tamaño de la entidad y la complejidad de la auditoría. Por ejemplo, un memorando breve preparado a la terminación de la auditoría previa con base en una revisión de los papeles de trabajo y resaltando los asuntos identificados en la auditoría que se acaba de terminar, actualizado y cambiado en el periodo actual con base en discusiones con el gerente-dueño puede servir como base para la planeación del trabajo actual de auditoría.

El plan De Auditoría

13. El auditor deberá desarrollar un plan de auditoría con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

14. El plan de auditoría es más detallado que la estrategia general de auditoría e incluye la naturaleza oportunidad y extensión de los procedimientos que han de desempeñar los miembros del equipo del trabajo para obtener suficiente evidencia apropiada para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La documentación del plan de auditoría también sirve como registro de la planeación y desempeño

apropiados de los procedimientos de auditoría que pueden revisarse y aprobarse antes del desempeño de procedimientos adicionales.

15. El plan de auditoría incluye:

- Una descripción de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos planeados de evaluación del riesgo, suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, como se determina bajo la NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.*
- Una descripción de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría planeados a nivel de aseveración, para cada clase de transacciones de importancia relativa, saldo de cuentas y revelación, según se determina bajo la NIA 330, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados. El plan para los procedimientos adicionales de auditoría refleja la decisión del auditor sobre si somete o no a prueba la efectividad de los controles y la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos planeados.*
- Los otros procedimientos que se requieran llevar a cabo para que el trabajo*
- cumpla con las NIA (por ejemplo, buscar comunicación directa con los abogados de la entidad).*

La planeación de estos procedimientos de auditoría tiene lugar durante el curso del trabajo, al irse desarrollando el plan de auditoría. Por ejemplo: la planeación de los procedimientos de evaluación del riesgo por el auditor

normalmente ocurre al inicio del proceso de auditoría. Sin embargo, la planeación de la naturaleza oportunidad y extensión de procedimientos específicos de auditoría adicionales depende del resultado de dichos procedimientos de evaluación del riesgo. Además, el auditor puede comenzar la ejecución de procedimientos adicionales de auditoría para algunas clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones antes de completar el plan de auditoría más detallado de todos los procedimientos adicionales restantes.

Cambios a Decisiones De Planeación Durante El Curso De La Auditoría

16. La estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deberán actualizarse y cambiarse según sea necesario durante el curso del trabajo.

17. Planear una auditoría es un proceso continuo e iterativo a lo largo del trabajo de auditoría. Como resultado de eventos inesperados cambios en las condiciones, o la evidencia obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, y por lo tanto, la naturaleza oportunidad y extensión planeadas resultantes de los procedimientos de auditoría adicionales. Puede llegar a la atención del auditor, información que difiera de modo importante de la disponible cuando el auditor planeó los procedimientos de auditoría. Por ejemplo: el auditor puede obtener evidencia de auditoría mediante el desempeño de procedimientos, sustantivos que contradigan la evidencia obtenida respecto de las pruebas a la efectividad operativa de los controles. En esas circunstancias el auditor reevalúa los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados a nivel de aseveración para todas o algunas de las clases de transacción, saldos de cuenta o revelaciones.

Dirección, Supervisión y Revisión

18. El auditor deberá planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y de la revisión de su trabajo.

19. La naturaleza oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y de la revisión de su trabajo varían dependiendo de muchos factores, incluyendo el tamaño y complejidad de la entidad el área de auditoría, los riesgos e representación errónea de importancia relativa así como las capacidades y competencia del personal que desempeña el trabajo de auditoría. La NIA 220 contiene guías detalladas sobre la dirección supervisión y revisión del trabajo de auditoría.

20. El auditor planea la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, con base en el riesgo evaluado de representación errónea e importancia relativa. Al aumentar el riesgo de representación errónea de importancia relativa, un área dada de la auditoría, el auditor generalmente incrementa la extensión y puntualidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y desempeña una revisión más detallada de su tarea. De modo similar, el auditor planea la naturaleza, oportunidad y extensión de la revisión del trabajo del equipo, con base en las capacidades y competencia de los miembros del equipo del trabajo de auditoría en lo individual.

21. En las auditorías de entidades pequeñas, el socio del trabajo (quien puede ser un profesional independiente puede llevar a cabo, en su totalidad la auditoría. En tales situaciones, no surgen las cuestiones de dirección y supervisión de los miembros del equipo y la revisión de su trabajo ya que el socio, habiendo conducido personalmente todos los aspectos del trabajo, tiene conocimiento de todos los

problemas de importancia relativa. El socio del trabajo de auditoría lo profesionalista independiente), no obstante, necesita quedar satisfecho de que la auditoría ha sido conducida de acuerdo con las NIA.

Formarse una visión objetiva a sobre la propiedad de los juicios hechos en el curso de la auditoría, puede presentar problemas prácticos cuando la misma persona ha desempeñado toda la auditoría. Cuando se implican problemas particularmente complejos o inusuales y la auditoría la desempeña un solo profesionalista, puede ser deseable el consultar con otros auditores con la experiencia adecuada o con el organismo profesional del auditor.

Documentación

22. El auditor deberá documentar la estrategia general de la auditoría y, el plan de auditoría, incluyendo cualesquier cambios importantes hechos durante el trabajo.

23. La documentación por el auditor de la estrategia general de auditoría, registra las decisiones clave que se consideran necesarias para planear, de manera apropiada, la auditoría y comunicar los asuntos importantes al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia general de auditoría en forma de memorando, el cual contiene decisiones clave respecto del alcance general, oportunidad y conducción de la auditoría.

24. La documentación del plan de auditoría por el auditor es suficiente para demostrar la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de evaluación del riesgo, y los procedimientos adicionales de auditoría a nivel de aseveración por cada clase de transacción, saldo de cuenta y revelación de importancia relativa en respuesta a los riesgos evaluados. El auditor puede usar

programas estándar de auditoría o listas de verificación de terminación de la auditoría. Sin embargo, cuando se usan estos programas estándar o estas listas de verificación, el auditor los ajusta apropiadamente a la medida para que reflejen las circunstancias particulares del trabajo.

25. La documentación del auditor de cualesquier cambios importantes a la estrategia general de auditoría planeada originalmente y al plan detallado de auditoría, incluye las razones para los cambios importantes y la respuesta del auditor a los eventos, condiciones o resultados de los procedimientos de auditoría producto de dichos cambios. Por ejemplo, el auditor puede cambiar de modo importante la estrategia general de auditoría planeada y el plan de auditoría como resultado de una combinación de negocios de importancia relativa o la identificación de una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros. Un registro de los cambios importantes a la estrategia general de auditoría y al plan de auditoría, y los cambios resultantes a la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de auditoría, explica la estrategia general y el plan de auditoría finalmente adoptados para el trabajo y demuestra la respuesta apropiada a los cambios importantes que ocurren dentro de la auditoría.

26. La forma y extensión de la documentación dependen de asuntos tales como el tamaño y complejidad de la entidad, importancia relativa, extensión de otra documentación, así como de las circunstancias del trabajo específico de auditoría.

Comunicaciones Con Los Encargados Del Gobierno Corporativo y Con La Administración

27. El auditor puede discutir elementos de la planeación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración de la entidad. Estas discusiones pueden ser parte de las comunicaciones generales que se requiere hacer con los

encargados del gobierno corporativo de la entidad o pueden hacerse para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría. Las discusiones con los encargados del gobierno corporativo, generalmente, incluyen la estrategia general de auditoría y la oportunidad de la auditoría, incluyendo cualesquier limitaciones de la misma, o cualesquier requisitos adicionales. Las discusiones con la administración a menudo se dan para facilitar la conducción y administración del trabajo de auditoría (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos planeados con el trabajo del personal de la entidad). Aunque estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría siguen siendo responsabilidad del auditor.

Cuando ocurre discusiones de asuntos incluidos en la estrategia general de auditoría o del plan de auditoría, se requiere tener cuidado para no comprometer la efectividad del trabajo. Por ejemplo: el auditor considera si el discutir la naturaleza y oportunidad de los procedimientos detallados de auditoría con la administración compromete la efectividad de la auditoría al hacer los procedimientos demasiado predecibles.

Consideraciones Adicionales En Trabajos Iniciales De Auditoría

28. El auditor deberá desempeñar las siguientes actividades antes de comenzar una auditoría inicial:

a) Desempeñar procedimientos respecto de la aceptación (le la relación con el cliente y del trabajo específico (le auditoría (ver NIA 220 para lineamientos adicionales.

b) Comunicarse con el auditor precedente, cuando ha habido cambio de auditores, en cumplimiento con los requisitos éticos relevantes.

29. El propósito y el objetivo de planear la auditoría son los mismos, no importa si la auditoría es un trabajo inicial o uno recurrente. Sin embargo, para una auditoría inicial, el auditor puede necesitar expandir las actividades de planeación porque no tiene ordinariamente la experiencia previa con la entidad que se considera cuando se planean trabajos recurrentes. Para auditorías iniciales, los asuntos, adicionales que puede considerar el auditor al desarrollar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría incluyen los siguientes

- A menos que lo prohíba la ley o la regulación, los arreglos que hay que hacer, con el auditor precedente, por ejemplo, para revisar sus papeles de trabajo.*
- Cualesquier asuntos importantes (incluyendo la aplicación de principios de contabilidad o de normas de auditoría y de información) discutidos con la administración, en conexión con la selección inicial como auditores, la comunicación de estos asuntos a los encargados del gobierno corporativo y cómo afectan estos asuntos la estrategia general de la auditoría y el plan de auditoría.*
- Los procedimientos de auditoría planeados para obtener suficiente evidencia apropiada respecto de balances de apertura (ver párrafo 2 de la NIA 510 Trabajos iniciales -Balances de apertura).*
- La asignación de personal de la firma, con los niveles apropiados de capacidad y competencia, para responder a los riesgos importantes previstos.*
- Otros procedimientos que requiera el sistema de control de calidad de la firma para los trabajos iniciales de auditoría (por ejemplo, el sistema de control de calidad de la firma puede requerir que se involucre a otro socio o persona de categoría para revisar la estrategia general de auditoría antes de*

comenzar procedimientos importantes de auditoría o para revisar los dictámenes antes de su emisión).

Fecha de vigencia

30. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Esta NIA es aplicable, respecto de todo lo importante, a auditorías de entidades del sector público.

2. Algunos de los términos que se usan en esta NIA, como "socio del trabajo" y "firma" deberán leerse como si se refirieran a sus equivalentes del sector público.

3. El párrafo 6 de esta NIA se refiere a la NIA 210, Términos de los trabajos de auditoría, y a la NIA 220, Control de calidad para auditorías de información financiera histórica. Las perspectivas del sector público en esas NIA contienen una discusión de su aplicabilidad a auditorías de entidades del sector público y son, por lo tanto, relevantes a la aplicación de esta NIA en el sector público.

Apéndice

Ejemplos de Asuntos Que El Auditor Puede Considerar Al Establecer La Estrategia General De Auditoría

Este apéndice da ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar al establecer la estrategia general de auditoría. Muchos de estos asuntos influirán

también en el plan detallado de auditoría del auditor. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos. Mientras que otras NIA pueden requerir que muchos de los asuntos mencionados a continuación se desempeñen, no todos los asuntos son relevantes para todos los trabajos de auditoría y la lista no es necesariamente completa. Además, el auditor puede considerar estos asuntos en un orden diferente del que se muestra a continuación.

Alcance Del Trabajo De Auditoría

El auditor puede considerar los siguientes asuntos al establecer el alcance del trabajo de auditoría:

- *El marco de referencia para información financiera sobre el que se ha preparado la información financiera que se va a auditar, incluyendo cualquier necesidad de conciliaciones con otro marco de referencia para información financiera.*
- *Los requisitos de información específicos por industria, como reportes obligados por los reguladores de la industria.*
- *La cobertura esperada de la auditoría, incluyendo el número y las localidades de componentes por incluir.*
- *La naturaleza de las relaciones de control entre una controladora y sus componentes, que determina cómo se va a consolidar el grupo.*
- *La extensión en que los componentes son auditados por otros auditores.*

- *La naturaleza de los segmentos del negocio que se van a auditar, incluyendo la necesidad de conocimiento especializado.*
- *La moneda que se va usar para reportar, incluyendo cualquier necesidad de conversión de moneda para la información financiera auditada.*
- *La necesidad de una auditoría estatutaria de estados financieros independientes, además de una auditoría para fines de consolidación.*
- *La disponibilidad del trabajo de auditores internos y el grado en que potencialmente depende el auditor de ese trabajo*
- *El uso, por la entidad, de organizaciones de servicio y cómo puede obtener el auditor evidencia concerniente al diseño u operación de controles desempeñados por las mismas.*
- *El uso esperado de evidencia de auditoría obtenida en auditorías previas, por ejemplo, evidencia de auditoría relacionada con los procedimientos de evaluación del riesgo y pruebas de controles.*
- *El efecto de tecnología de la información en los procedimientos de auditoría, incluyendo la disponibilidad de datos y el uso esperado de técnicas de auditoría soportadas por computadora.*
- *La coordinación de la cobertura y oportunidad esperadas del trabajo de auditoría con cualesquier revisiones de información financiera provisional, y el efecto de la información obtenida durante esas revisiones sobre la auditoría.*

- *La discusión de asuntos que puedan afectar la auditoría con personal de la firma responsable de desempeñar otros servicios a la entidad.*
- *La disponibilidad de personal y datos del cliente.*

Objetivos De Información, Oportunidad De La Auditoría y Comunicaciones Que Se Requieren

El auditor puede considerar los siguientes asuntos cuando comprueba los objetivos de información del trabajo, la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieren:

- *El calendario de la entidad para informar, por ejemplo, en las etapas provisional y final.*
- *La organización de reuniones con la administración y con los encargados del gobierno corporativo para discutir la naturaleza, extensión y oportunidad del trabajo de auditoría.*
- *La discusión con la administración y los encargados del gobierno corporativo respecto del tipo y la oportunidad esperados de los reportes por emitir, así como de otras comunicaciones, tanto por escrito como orales, incluyendo el dictamen del auditor, cartas de la administración y comunicaciones a los encargados del gobierno corporativo.*
- *La discusión con la administración respecto de las comunicaciones esperadas sobre el estatus del trabajo de auditoría a lo largo del trabajo y las declaraciones esperadas que resulten de los procedimientos de auditoría.*

- *Comunicaciones con los auditores de los componentes, respecto de los tipos y oportunidad esperada de los reportes por emitirse y otras comunicaciones en conexión con la auditoría de componentes.*
- *La naturaleza y la oportunidad esperadas de comunicaciones entre los miembros del equipo del trabajo, incluyendo la naturaleza y oportunidad de las reuniones del equipo y la oportunidad de la revisión del trabajo desempeñado.*
- *Si hay alguna otra comunicación esperada con terceros, incluyendo cualesquier responsabilidades estatutarias de informar o contractuales, que se originen de la auditoría.*

Dirección De La Auditoría

El auditor puede considerar los siguientes asuntos cuando fija la dirección del auditor:

- *Respecto de la importancia relativa:*
 - *Fijar la importancia relativa para fines de planeación.*
 - *Fijar y comunicar la importancia relativa para los auditores de los componentes.*
 - *Reconsiderar la importancia relativa al desempeñar los procedimientos de auditoría durante el curso de la misma.*

- *Identificar los componentes y los saldos de cuenta de importancia relativa.*
- *Áreas de auditoría donde hay un riesgo mayor de representación errónea importancia relativa.*
- *El impacto del riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel general de estado financiero en la dirección, supervisión y revisión.*
- *La selección del equipo del trabajo (incluyendo, donde sea necesario, al revisor del control de calidad del trabajo) y la asignación de trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluyendo la asignación de miembros del equipo con experiencia apropiada a áreas donde pueda haber riesgos más altos de representación errónea de importancia relativa.*
- *Presupuesto del trabajo, incluyendo el considerar el monto apropiado de tiempo que se ha de reservar para áreas donde pueda haber riesgos más altos de representación errónea de importancia relativa.*
- *La manera en que el auditor enfatiza, a los miembros del equipo del trabajo, la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y de ejercer escepticismo profesional en la compilación y evaluación de evidencia de auditoría.*
- *Resultados de auditorías previas que implicaron evaluar la efectividad operativa del control interno, incluyendo la naturaleza de debilidades identificadas y la acción emprendida para tratarlas.*

- *Evidencia del compromiso de la administración con el diseño y la operación de un control interno sólido, incluyendo la evidencia de documentación apropiada de dicho control.*
- *Volumen de transacciones, que puede determinar si es más eficiente para el auditor apoyarse en el control interno.*
- *Importancia que se atribuye al control interno de toda la entidad por la operación exitosa del negocio.*
- *Desarrollos importantes en los negocios que afectan a la entidad, incluyendo cambios en la tecnología de la información y procesos de negocios, cambios en la administración clave, así como adquisiciones, fusiones y desinversiones.*
- *Desarrollos importantes en la industria, como cambios en regulaciones de la industria y nuevos requisitos de información.*
- *Cambios importantes en el marco de referencia de información financiera, como cambios en normas de contabilidad.*
- *Otros desarrollos importantes relevantes que afectan a la entidad, como cambios en el entorno legal.*

4.1.1. Análisis de la Norma Internacional de Auditoría N° 300 “Planeación de una Auditoría de Estados Financieros”

El auditor debe planear el trabajo de manera que el contrato se lleve a cabo de una manera efectiva.

La planeación implica el desarrollo de una estrategia general para el enfoque, énfasis, oportunidad y conducción del contrato y de un plan de trabajo con un detallado enfoque de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se van a realizar y lo racional de su elección. Una planeación adecuada ayuda a asegurar que se ha dedicado suficiente atención a las áreas importantes del trabajo, que los problemas potenciales son identificados de manera oportuna y que el contrato está organizado y dirigido de manera organizada de forma que permita llevarse a cabo de una manera efectiva y eficiente.

La naturaleza y extensión de las actividades de planeación varían de acuerdo al tamaño y complejidad de la entidad, de la experiencia previa del auditor con la entidad y de la comprensión sobre la entidad y su entorno incluyendo su control interno. En todo momento durante la planeación de la auditoría el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen declaraciones equivocadas importantes en la temática, el auditor también debe reconocer que pueden surgir circunstancias que den como resultado la necesidad de cambiar la estrategia general para el enfoque y la conducción del trabajo y de los procedimientos de auditorías planeados.

En la planeación de un trabajo el auditor considerará la oportunidad y secuencia de ciertas actividades de planeación y los procedimientos de auditoría que

necesiten ser completados antes de la realización de procedimientos de auditorías adicionales.

La planeación de una auditoría incluye las siguientes actividades:

- Actividades preliminares de planeación.
- Actividades de planeación:
 - Estrategia general de la auditoría.
 - Plan de auditoría.
 - Cambios a decisiones de planeación durante el curso de la auditoría.
 - Dirección, supervisión y revisión
 - Documentación.
 - Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo y con la administración.
- Consideraciones adicionales en trabajos iniciales de auditoría.

El auditor debe desarrollar las siguientes actividades antes de realizar las actividades propiamente dichas de la planeación:

- Aceptación del cliente

- Evaluación de los requerimientos éticos, incluyendo la independencia y para auditorías por primera vez la comunicación con los auditores previos.
- Establecer un entendimiento del alcance y los términos del contrato.

El propósito de realizar estas actividades de planeación preliminares antes del desarrollo de actividades importantes en la planeación de la auditoría, es asegurarse que el auditor ha considerado cualquier evento o circunstancia que pueda afectar la capacidad del auditor para planear y desarrollar el contrato de una manera efectiva.

Actividades de Planeación:

La Estrategia General de la Auditoría

El auditor debe desarrollar una estrategia general de auditoría que describa el alcance y la conducción del trabajo con el propósito de reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo. El propósito de la estrategia general es desarrollar una respuesta efectiva a los riesgos de declaración equivocada importante a nivel de estados financieros y para guiar de manera adecuada el desarrollo del plan de auditoría, el auditor debe considerar los resultados de las actividades de planeación preliminares y también hacer uso del entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para desarrollar una estrategia general de auditoría efectiva y eficiente que responda apropiadamente a los riesgos valorados y los reduzca hasta un nivel aceptablemente bajo.

La estrategia general de auditoría también incluye la organización, conducción y dirección del contrato de auditoría, por ejemplo: requerimientos del personal y

diferentes locaciones a ser incluidas en el alcance de auditoría y el énfasis en las pruebas de control en los procedimientos sustantivos.

El auditor puede asumir la estrategia general de auditoría en la forma de un memorando que contenga las decisiones concernientes al alcance general, énfasis y conducción de la auditoría, respuestas de auditorías planeadas, respuestas de auditoría planeadas a nivel de estados financieros generales.

En auditorías de entidades pequeñas, el trabajo puede ser llevado a cabo por un equipo de auditoría muy pequeño. Muchas auditorías involucran al socio del contrato de auditoría trabajando con un equipo reducido del contrato de auditoría. El desarrollo de una estrategia general de auditoría para una entidad pequeña no necesariamente es complejo y no requiere mucho tiempo; varía de acuerdo con el tamaño de la entidad y con la complejidad de auditoría.

El Plan de Auditoría

El plan de auditoría convierte la estrategia general de auditoría desarrollada por el auditor en una descripción comprensiva del trabajo que va ser realizado. El plan de auditoría establece en detalle los procedimientos de auditoría planeados para obtener evidencias de auditorías que sean suficientes y apropiados para lograr los objetivos relacionados con el trabajo. El plan de auditoría sirve como un esquema del trabajo que van a realizar los miembros del equipo del contrato y provee un riesgo de la planeación adecuada y ejecución del trabajo que puede ser revisado y aprobado antes del desarrollo del trabajo adicional.

El plan de auditoría incluyen los detalles de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría planeados para tipos importantes de transacciones de saldos de cuenta y revelaciones.

Cambios a decisiones de planeación durante el curso de la auditoría

La estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deben ser actualizados y cambiados cuando sean necesarios durante el desarrollo del trabajo. Como resultados de eventos inesperados, cambios en las condiciones, o en la evidencia obtenida de los resultados de procedimientos de auditoría el auditor puede tener la necesidad de modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría.

Dirección, supervisión y revisión

Al desarrollar el plan de auditoría, el auditor también planeará la oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo de trabajo basados en los riesgos valorados de declaración equivocada importantes. Si el riesgo valorado de declaración equivocada importante se incrementa, el auditor incrementará la extensión y oportunidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo de trabajo y realizará una revisión más detallada de su trabajo.

En auditorías de entidades pequeñas, la dirección y supervisión de los miembros del equipo y la revisión de su trabajo no son necesarias pues un solo individuo ha llevado a cabo personalmente todos los aspectos importantes del trabajo y está al tanto de todos los asuntos importantes.

Documentación

El auditor debe documentar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría incluyendo las razones para cambios importantes realizados durante el contrato.

La documentación de la estrategia general de auditoría y del plan de auditoría es suficiente para demostrar que el auditor tomo las decisiones claves que considero necesarias para planear la auditoría adecuadamente. La documentación de las razones para cambios importantes en la estrategia general de auditoría y en el plan de auditoría incluyen las respuestas del auditor a los eventos, condiciones o resultados de los procedimientos de auditoría que dieron como resultados tales cambios. Los cambios serán documentados de manera que exista un registro preciso de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditorías realizados.

La forma como estos asuntos serán documentados debe ser determinada por el auditor basado en su juicio profesional. La forma y la extensión de la documentación dependen del tamaño y complejidad de la entidad y de las circunstancias específicas del contrato.

Comunicaciones con los encargados del mando del gobierno corporativo y con la administración

El auditor puede discutir elementos de la planeación con los encargados del gobierno y la dirección de la entidad. Estas discusiones pueden ser parte de una comunicación general o pueden ser llevadas a cabo para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría.

Las discusiones con la dirección general se acuerdan para facilitar la conducción y dirección del contrato, para coordinar algunos procedimientos de auditoría planeados con el trabajo del personal de la entidad, estas discusiones suelen ocurrir con frecuencias.

Consideraciones adicionales en trabajos iniciares de auditoría

El propósito y objetivo de la planeación de una auditoría son los mismos si la auditoría se lleva a cabo por primera vez o si es un contrato recurrente, para una auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planeación porque el auditor no tiene la experiencia previa con la entidad. Para auditorías iniciales el auditor debe considerar en el desarrollo de la estrategia y en el plan de auditoría lo siguiente:

- Indagaciones con el auditor anterior.
- Cualquier tema importante discutido con la dirección.
- Obtener un entendimiento inicial de la entidad y su entorno.
- Los procedimientos de auditorías planeados para obtener evidencias de auditoría suficiente acerca de los estados financieros del año anterior.
- La asignación del personal de la firma con más experiencia para responder a los riesgos de auditoría.
- La extensión de la dirección, supervisión y revisión necesaria según el nivel de riesgo de auditoría.

4.2. Norma Internacional de Auditoría 315 “Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa”

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar guías para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, y para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en una auditoría de estados financieros. La importancia de la evaluación del riesgo por el auditor como base para procedimientos adicionales, de auditoría se discute en la explicación del riesgo de auditoría en la NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros.

1.1. El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La NIA 500, Evidencia de auditoría, requiere que el auditor utilice las aseveraciones en suficiente detalle para tener una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría.

Esta NIA requiere que el auditor haga evaluaciones del riesgo al nivel de estado financiero y de aseveración con base en un entendimiento apropiado de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados" discute la responsabilidad del auditor de determinar respuestas globales y de diseñar y

desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a las evaluaciones del riesgo. Los requisitos y guías de esta NIA se deben aplicar junto con los requisitos y guías de otras NIA's.

En particular, en la NIA 240, Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros, se discuten lineamientos adicionales en relación con la responsabilidad del auditor de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

2. *La siguiente es una visión general de los requisitos de esta norma:*

- *Procedimientos de evaluación del riesgo Y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Esta sección explica los procedimientos de auditoría que se requiere al auditor que realice para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno (procedimientos de evaluación del riesgo). También requiere la discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa.*
- *Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Esta sección requiere que el auditor entienda aspectos especificados de la entidad y su entorno. Ni componentes de su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.*
- *Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.*

Esta sección requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea, de importancia relativa al nivel de estado financiero y de aseveración. El auditor:

- *Identifica los riesgos al considerar la entidad y su entorno, incluyendo controles relevantes, y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;*
- *Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración; y - Considera la importancia y probabilidad de los riesgos.*
- *Esta sección también requiere que el auditor determine si cualquiera de los riesgos evaluados son riesgos importantes que requieran consideración especial de auditoría o riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría. Se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control relevantes, sobre dichos riesgos y que determine si se han implementado.*
- *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración. Esta sección trata de asuntos relativos al control interno que el comunica a los encargados del gobierno corporativo y la administración.*
- *Documentación. Esta sección establece los requisitos de documentación relacionados.*

3. *Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno es un aspecto esencial del desempeño de una auditoría de acuerdo con NIAs. En particular, dicho entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce juicio profesional acerca de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos a lo largo de la auditoría; por ejemplo, cuando: a lo largo de la auditoría.- por ejemplo, cuando:*
- *Establece la importancia relativa y evalúa si el juicio sobre importancia relativa siendo apropiado al avanzar la auditoría;*
 - *Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros;*
 - *Identifica áreas donde pueden ser necesarias consideraciones especiales de auditoría, por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha por la administración, o al considerar el propósito de negocio de las transacciones;*
 - *Desarrolla expectativas para su uso cuando realice procedimientos analíticos;*
 - *Diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo; y*
 - *Evalúa lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, tal como lo apropiado de los supuestos y de las representaciones orales y escritas de la administración.*

5. *El auditor usa el juicio profesional para determinar el grado requerido de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La principal consideración del auditor es si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor al desempeñar la auditoría es menor que la que posee la administración para manejar la entidad.*

Procedimientos De Evaluación Del Riesgo y Fuentes De Información Sobre La Entidad y Su Entorno, Incluyendo Su Control Interno

6. *Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, es un proceso continuo, dinámico de compilación, actualización y análisis de información en toda la auditoría. Según se describe en la NIA 500, los procedimientos de auditoría para obtener un entendimiento se conocen como "procedimientos de evaluación del riesgo" porque algo de la información que se obtiene al desempeñar estos procedimientos puede usarse por el auditor como evidencia de auditoría para soportar las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Además, al realizar los procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas y sobre la efectividad operativa de los controles, aun cuando dichos procedimientos de auditoría no fueran planeados específicamente como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles.*

El auditor puede decidir también realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles junto con procedimientos de evaluación del riesgo porque sea eficiente hacerlo así.

Procedimientos de evaluación del riesgo

7. El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno:

(a) Investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad;

(b) Procedimientos analíticos; y

(c) Observación e inspección.

No se requiere que el auditor realice todos los procedimientos de evaluación del riesgo descritos antes para cada aspecto del entendimiento expuesto en el párrafo 20. Sin embargo, todos los procedimientos de evaluación del riesgo los realiza el auditor en el curso de obtener el entendimiento requerido.

8. Además, el auditor realiza otros procedimientos de auditoría donde la información obtenida pueda ser útil para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, el auditor puede considerar hacer investigaciones con el asesor legal externo de la entidad o con expertos en valuación que haya usado la entidad. También puede ser útil para obtener información sobre la entidad, revisar información obtenida de fuentes externas como informes de analistas, bancos o agencias calificadoras, revistas de comercio o economía; o publicaciones reguladoras o financieras.

8. Aunque mucha de la información que obtiene el auditor por las investigaciones puede obtenerse de la administración y de los responsables de la información financiera, las investigaciones con otros dentro de la entidad, como personal de producción y de auditoría interna, y otros empleados con diferentes niveles de autoridad, puede ser útil para dar al auditor una

diferente perspectiva para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Para determinar con quienes más, dentro de la entidad, puede hacer investigaciones y la extensión de las mismas, el auditor considera qué información puede obtenerse que le ayude a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo:

- *Las investigaciones dirigidas a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a entender el entorno en que se preparan los estados financieros.*
- *Las investigaciones dirigidas al personal de auditoría interna pueden relacionarse con sus actividades respecto del diseño y efectividad del control interno de la entidad y si la administración ha respondido satisfactoriamente a cualquier resultado de estas actividades.*
- *Las investigaciones con empleados implicados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.*
- *Las investigaciones dirigidas al asesor legal interno pueden relacionarse con asuntos como litigios, cumplimiento de leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o sospecha de fraude que a la entidad, garantías, obligaciones posteriores a las ventas, arreglos (como negocios conjuntos) con socios de negocios y el significado de los términos de los contratos.*

- *Las investigaciones dirigidas a personal de mercadotecnia o ventas pueden relacionarse con cambios en las estrategias de mercadotecnia de la entidad, tendencias de ventas o arreglos contractuales con sus clientes.*

10. Los procedimientos analíticos pueden ser útiles para identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, y cantidades, coeficientes y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los estados financieros y de auditoría. Al realizar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor desarrolla expectativas sobre plausibles relaciones que razonablemente puedan existir. Cuando las comparaciones de dichas expectativas con los montos registrados o coeficientes desarrollados de los montos registrados producen relaciones inusuales o inesperadas, el auditor considera estos resultados al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos usan datos agregados a un alto nivel (lo cual es a menudo la situación) los resultados de esos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación inicial general sobre si puede existir una representación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, el auditor considera los resultados de dichos procedimientos analíticos junto con otra información compilada al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Ver la NIA 520, Procedimientos Analíticos, para guías adicionales sobre el uso de los procedimientos analíticos.

11. La observación e inspección pueden apoyar las investigaciones con la administración y con otros, y también dar información sobre la entidad y su entorno. Estos procedimientos de auditoría ordinariamente incluyen lo siguiente:

- *Observación de actividades y operaciones de la entidad.*
- *Inspección de documentos (como planes y estrategias del negocio), registros y manuales de control interno.*
- *Lectura de informes preparados por la administración (como informes trimestrales de la administración y estados financieros provisionales) y los encargados del gobierno corporativo (como minutas de las reuniones del consejo de directores).*
- *Visitas a las instalaciones y plantas de la entidad.*
- *Rastreo de transacciones relevantes para la información financiera, a través del sistema de información (revisiones).*

12. Cuando el auditor se propone usar información sobre la entidad y su entorno obtenida en periodos anteriores, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información para la auditoría actual. Para trabajos continuos, la experiencia previa del auditor con la entidad contribuye al entendimiento de la misma. Por ejemplo, los procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas ordinariamente proporcionan evidencia de auditoría sobre la estructura organizacional de la entidad, su negocio y controles, así como información sobre representaciones erróneas pasadas y si fueron corregidas o no oportunamente. lo que ayuda al auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en la actual auditoría.

Sin embargo, esta información puede haberse hecho irrelevante por cambios en la entidad o su entorno. El auditor hace investigaciones y realiza otros

procedimientos de auditoría apropiados, como sesiones de revisión de los sistemas, para determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información.

13. Cuando sea relevante para el auditor, éste considera otra información como la obtenida del proceso de aceptación o continuación del cliente del auditor o, donde sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos desarrollados para la entidad, por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional.

Discusión entre el equipo del trabajo

14. Los miembros del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros a representaciones erróneas de importancia relativa.

15. El objetivo de esta discusión es que los miembros del equipo de trabajo obtengan un mejor entendimiento del potencial de representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas que se les asignen, y entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

16. La discusión brinda una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo del trabajo, incluyendo al socio del trabajo compartan su comprensión profunda basada en su conocimiento de la entidad. Y para que los miembros del equipo intercambien información sobre los riesgos de negocio a los que está sujeta la entidad y sobre cómo y dónde podrían ser susceptibles los estados financieros a representación errónea de importancia relativa. Según requiere la NIA 240, se da particular énfasis a la susceptibilidad de los estados financieros de la

entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión también se refiere al marco de referencia de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.

17. Se usa el juicio profesional para determinar cuáles miembros del equipo del trabajo se incluyen en la discusión. Cómo y cuándo ocurre ésta y la extensión de la misma. Los miembros clave del equipo del trabajo ordinariamente están implicados en la discusión; sin embargo, no es necesario que todos los miembros del equipo tengan un conocimiento integral de todos los aspectos de la auditoría.

Las funciones, experiencia y necesidades de información de los miembros del equipo del trabajo influyen en la extensión de la discusión. En una auditoría en muchas localidades, por ejemplo, puede haber múltiples discusiones que impliquen a los miembros clave del equipo del trabajo en cada localidad importante. Otro factor a considerar al planear las discusiones es si se debe incluir a los expertos asignados al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que se necesita incluir a un profesional especializado en tecnología de la información (TI), o con otras habilidades, en el equipo del trabajo y, por lo tanto, incluye a dicha persona en la discusión.

18. Según requiere la NIA 200, el auditor planea y desempeña la auditoría con una actitud de escepticismo profesional. La discusión entre los miembros del equipo del trabajo enfatiza la necesidad de mantener el escepticismo profesional en todo el trabajo, estar alerta a la información u otras condiciones que indiquen que puede haber ocurrido una representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error, y ser rigurosos en el seguimiento de dichas condiciones.

19. Dependiendo de las circunstancias de la auditoría, puede haber discusiones adicionales para facilitar el intercambio continuo de información entre los miembros

del equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa. El propósito es que los miembros del equipo del trabajo comuniquen y compartan información obtenida a lo largo de la auditoría que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error en los procedimientos de auditoría realizados para atender a los riesgos.

Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno

20. El entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor consiste de un entendimiento de los siguientes aspectos:

(a) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.

(b) Naturaleza de la entidad, incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.

(c) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

(d) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.

(e) Control interno.

El Apéndice 1 contiene ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, relativos a las categorías (a) a (d) anteriores. El Apéndice 2 contiene una explicación detallada de los componentes del control interno.

21. *La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo que se realizan dependen de las circunstancias del trabajo, tales como el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia del auditor con ella.*

Además, es particularmente importante identificar cambios importantes en cualquiera de los aspectos anteriores de la entidad respecto de periodos anteriores para obtener un entendimiento de la entidad suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Factores De La Industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable

22. *El auditor deberá obtener un entendimiento de los factores relevantes de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable. Estos factores incluyen condiciones de la industria tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y desarrollos tecnológicos; el entorno de regulación que abarca, entre otros asuntos, el marco de referencia de información financiera el entorno legal y político, y los requisitos ambientales que afectan a la industria y a la entidad; y otros factores externos como las condiciones económicas generales. Ver la NIA 250. Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros, para requisitos adicionales relacionados con el marco de referencia legal y reglamentaria aplicable a la entidad y a la industria.*

23. *La industria en que opera la entidad puede dar origen a riesgos específicos de representación errónea de importancia relativa originada por la naturaleza del negocio o el grado de regulación. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones importantes de ingresos y costos que den lugar a riesgos de*

representación errónea de importancia relativa. En tales casos, el auditor considera si el equipo del trabajo incluye miembros con conocimiento y experiencia relevantes suficientes.

24. Los requisitos legales y reglamentarios a menudo determinan el marco de referencia de información financiera aplicable a usarse por la administración para preparar los estados financieros de la entidad. En la mayoría de los casos, el marco de referencia de información financiera aplicable será el de la jurisdicción en que la entidad está registrada u opera y en que el auditor tiene su base, y el auditor y la entidad tendrán un entendimiento común de dicho marco de referencia.

En algunos casos, puede no haber marco de referencia local de información financiera, en cuyo caso la selección de la entidad se gobernará por la práctica local, práctica de la industria, necesidades del usuario, u otros factores. Por ejemplo, los competidores de la entidad pueden aplicar Normas de Información Financiera Internacionales (NIFIs) y la entidad puede determinar que las NIFIs son también apropiadas para sus requerimientos de información financiera. El auditor considera si las regulaciones locales especifican ciertos requisitos de información financiera para la industria en que opera la entidad, ya que los estados financieros pueden estar representados erróneamente en una manera de importancia relativa en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable si la administración no prepara los estados financieros de acuerdo con dicha regulaciones.

Naturaleza De La Entidad

25. El auditor deberá obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad. La naturaleza de una entidad se refiere a las operaciones de la entidad, su propiedad v gobierno, los tipos de inversión que está haciendo y que planea hacer, la manera

en que está estructurada la entidad y cómo se financia. Un entendimiento de la naturaleza de una entidad hace posible al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que se esperan en los estados financieros.

26. La entidad puede tener una estructura compleja con subsidiarias u otros componentes en múltiples localidades. Además de las dificultades de consolidación en esos casos, otros problemas de las estructuras complejas que pueden dar origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa incluyen: la asignación del crédito mercantil a segmentos del negocio y su deterioro; si las inversiones son negocios conjuntos, subsidiarias, o inversiones contabilizadas que usan el método de participación; y si las entidades de propósito especial se contabilizan de manera apropiada.

27. Un entendimiento de la propiedad y de las relaciones entre dueños y otras personas o entidades es también importante para determinar si se han identificado transacciones de partes relacionadas y si se han contabilizado de manera apropiada. La NIA 550, Partes Relacionadas proporciona guías adicionales sobre las consideraciones relevantes del auditor para las partes relacionadas.

28. El auditor deberá obtener un entendimiento de la selección y aplicación de políticas contables por la entidad y considerar si son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y con políticas contables usadas en la industria relevante. El entendimiento abarca los métodos que la entidad usa para contabilizar las transacciones importantes e inusuales; el efecto de las políticas contables importantes en áreas de controversia o emergentes para las que hay una carencia de guías autorizadas o de consenso; y cambios en las políticas contables de la entidad.

El auditor también identifica las normas y regulaciones de información financiera que sean nuevas para la entidad y considera cuándo y cómo adoptará la entidad esos requisitos. Donde la entidad haya cambiado su selección de, o método de aplicar, una política contable importante, el auditor considera las razones para el cambio y si es apropiado y consistente con los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable.

29. La presentación de estados financieros en conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicable incluye la revelación adecuada de asuntos de importancia relativa. Estos asuntos se relacionan con la forma, arreglo y contenido de los estados financieros y sus notas anexas, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalles, la clasificación de partidas en los estados y la base de las cantidades declaradas. El auditor considera si la entidad ha revelado un asunto particular de manera apropiada a la luz de las circunstancias y hechos de los que tiene conocimiento el auditor en ese momento.

Objetivos y Estrategias y Riesgos De Negocio Relacionados

30. El auditor deberá obtener un entendimiento de los objetivos y estrategias de la entidad, y de los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros. La entidad conduce su negocio en el contexto de los factores de la de regulación y de otros factores internos y externos. Para responder a factores, la administración de la entidad o los encargados del gobierno corporativo definen objetivos, que son los planes generales para la entidad. Las son los enfoques operacionales con los que la administración se propone lograr sus objetivos.

Los riesgos de negocio son resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o faltas de acción importantes que puedan afectar de manera adversa la

capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de establecer objetivos y estrategias no apropiados. Así cambia el ambiente externo, la conducción de los negocios de la entidad también es dinámica y las estrategias y objetivos de la entidad cambian con el tiempo.

31. El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, aunque incluye a éste último. El riesgo de negocio puede surgir de manera particular por el cambio o complejidad, aunque no reconoce la necesidad de cambio puede también dar origen al riesgo. Puede surgir cambio, por ejemplo, del desarrollo de nuevos productos que puedan fracasar; de un mercado inadecuado, aunque se desarrolle de manera exitosa; o de fallas cuyo resultado pueda ser un riesgo de responsabilidad y de reputación.

Un entendimiento de los riesgos de negocio incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, el auditor no tiene responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocio.

32. La mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Sin embargo, no todos los riesgos de negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de representación errónea de importancia relativa para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones al nivel de aseveración o para los estados financieros como un todo. Por ejemplo, el riesgo de negocio que se origina en una base de clientes que se reduce debido a la consolidación de la industria puede aumentar el riesgo de representación errónea asociado con la valuación de cuentas por cobrar.

Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una economía en contracción, puede también tener una consecuencia a largo plazo, lo que el auditor considera cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. La consideración del auditor sobre si un riesgo de negocio puede dar como resultado representación errónea de importancia relativa se hace, por lo tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad. En el apéndice 3 se dan ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa.

33. Generalmente la administración identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para tratarlos. Este proceso de evaluación del riesgo es parte del control interno y se discute en los párrafos 76-79.

34. Las entidades pequeñas a menudo no establecen sus objetivos y estrategias ni administran los riesgos de negocio relacionados, mediante planes o procesos formales. En muchos casos puede no haber documentación de estos asuntos.

En estas entidades, el entendimiento del auditor se obtiene ordinariamente mediante investigaciones con la administración y observación de cómo responde la entidad a estos asuntos.

Medición y Revisión Del Desempeño Financiero De La Entidad

35. El auditor deberá obtener un entendimiento de la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Las medidas del desempeño y su revisión indican al auditor aspectos del desempeño de la entidad que la administración y otros consideran de importancia. Las medidas de desempeño, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad que, a su vez, pueden motivar a la

administración a emprender acciones para mejorar el desempeño del negocio o para representar erróneamente los estados financieros.

Obtener un entendimiento de las medidas de desempeño de la entidad, ayuda al auditor a considerar si esas presiones dan como resultado acciones de la administración que puedan haber aumentado los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

36. La medición y revisión por la administración del desempeño financiero de la entidad debe distinguirse del monitoreo de controles (discutido como un componente del control interno en los párrafos 96-99), aunque sus propósitos puedan traslaparse. El monitoreo de controles, sin embargo, se interesa específicamente en la operación efectiva del control interno mediante la consideración de información sobre el control. La medición y revisión del desempeño se dirige a si el desempeño del negocio cumple con los objetivos establecidos por la administración (o terceros), pero en algunos casos los indicadores de desempeño también proporcionan información que hace posible a la administración identificar deficiencias en el control interno.

37. La información generada internamente que usa la administración para ese fin puede incluir indicadores clave de desempeño (financiero y no financiero), presupuestos, análisis de desviaciones, información por segmentos e informes de desempeño divisional, departamental o de otro nivel, y comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores. El desempeño financiero de la entidad puede medirse y revisarse también por partes externas. Por ejemplo, la información externa como informes de analistas e informes de agencias calificadoras de crédito puede proporcionar información útil para el entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor. Estos informes a menudo se obtienen de la entidad que se audita.

38. *Las medidas internas pueden señalar resultados inesperados o tendencias que requieran investigación de la administración con otros para determinar su causa y tomar acción correctiva (incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección oportunos de representaciones erróneas). Las medidas de desempeño pueden también indicar al auditor un riesgo de representación errónea de información relacionada con los estados financieros. Por ejemplo, las medidas de desempeño que la entidad tiene un crecimiento o rentabilidad inusualmente rápidos cuando se compara con el de otras entidades en la misma industria. Esta información, particularmente si se combina con otros factores como un bono basado en desempeño o remuneración por incentivos, puede indicar el riesgo potencial de sesgo de la administración en la preparación de los estados financieros.*

39. *Mucha de la información usada en la medición del desempeño puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos usados para revisar el desempeño de la entidad son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas sobre el desempeño.*

Cuando el auditor se propone hacer uso de las medidas de desempeño para fines de la auditoría (por ejemplo, para procedimientos analíticos), el auditor considera si la información relacionada con la revisión del desempeño de la entidad por la administración proporciona una base confiable y es suficientemente precisa para tal propósito. Si hace uso de medidas de desempeño, el auditor considera si son bastante precisas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa.

40. *Las entidades pequeñas ordinariamente no tienen procesos formales para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad. La administración, sin embargo, a menudo confía en ciertos indicadores clave cuyo conocimiento y*

experiencia del negocio le sugieren como bases confiables para evaluar el desempeño financiero y emprender la acción apropiada.

Control interno

41. El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

El control interno relevante para la auditoría se discute en los párrafos 47-53, más adelante. Además, la profundidad del entendimiento se discute en los párrafos 54-56, más adelante.

42. El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados gobierno corporativo la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

43. El control interno, según se discute en esta NIA, consiste de los siguientes componentes:

(a) El ambiente de control.

(b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.

(c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación.

(d) Actividades de control.

(e) Monitoreo de controles.

El Apéndice 2 contiene una discusión detallada de los componentes del control interno.

44. La división del control interno en los cinco componentes proporciona un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno de una entidad. La división no necesariamente refleja cómo considera e implementa una entidad el control interno. También, la principal consideración del auditor es si, y cómo, un control específico previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones, y sus aseveraciones relacionadas, más que su clasificación en cualquier componente particular.

En consecuencia, los auditores pueden usar terminología o marcos de referencia diferentes de los usados en esta NIA, para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre y cuando se atienda a todos los componentes descritos en esta NIA.

45. La forma en que se diseña e implementa el control interno varía con el tamaño y complejidad de una entidad. Específicamente, las entidades pequeñas pueden usar medios menos formales y procesos y procedimientos más sencillos para lograr sus objetivos. Por ejemplo, las entidades pequeñas con implicación activa de la administración en el proceso de información financiera pueden no tener

descripciones extensas de procedimientos contables o políticas detalladas por escrito.

Para algunas entidades, en particular entidades muy pequeñas, el gerente-dueño puede desempeñar funciones que en una entidad mayor se consideraría que pertenecen a varios de los componentes del control interno. Por lo tanto, los componentes del control interno pueden no distinguirse claramente dentro de las entidades pequeñas, pero sus fines subyacentes son igualmente válidos.

46. Para fines de esta NIA, el término "control interno" abarca las cinco componentes del control interno establecidas antes. Además, el término "controles" se refiere a uno o más de los componentes, o cualquiera de sus aspectos.

Controles Relevantes Para La Auditoría

47. Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar seguridad razonable sobre su logro. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto sus controles, se relacionan con información financiera. Operaciones y cumplimiento; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor.

48. Ordinariamente, los controles que son relevantes para una auditoría son pertinentes al objetivo de la entidad de preparar estados financieros para fines externos que den un punto de vista verdadero y razonable (o se presenten razonablemente respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y la administración del riesgo que puede dar origen a una representación errónea de importancia relativa en dichos estados financieros.

Es un caso de juicio profesional del auditor, sujeto a los requisitos de esta NIA, si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante para las consideraciones del auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y al diseñar y desempeñar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados. Al ejercer ese juicio, el auditor considera las circunstancias, el componente aplicable y factores como los siguientes:

- *El juicio del auditor sobre la importancia relativa.*
- *El tamaño de la entidad.*
- *La naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de propiedad.*
- *La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.*
- *Requisitos legales y reglamentarios aplicables.*
- *La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte de control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicios.*

49. Los controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por la entidad pueden ser también relevantes para la auditoría si el auditor se propone hacer uso de la información para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales. La experiencia previa del auditor con la entidad y la información obtenida para entender la entidad y su entorno a lo largo de la auditoría, ayudan al auditor a identificar los controles relevantes para la auditoría. Más aún, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades de

operación o procesos de negocios, puede no ser relevante para la auditoría un entendimiento del control interno relativo a cada una de las unidades de operación y procesos de negocios de la entidad.

50. Los controles relativos a objetivos de operaciones y cumplimiento pueden, sin embargo, ser relevantes para una auditoría si son pertinentes a datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo: pueden ser relevantes para una auditoría. los controles pertinentes a datos no financieros que el auditor usa en procedimientos analíticos, como estadísticas de producción, o controles para detectar incumplimiento de leyes y reglamentaciones que puedan tener un efecto directo y de importancia relativa en los estados financieros, como controles sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos de impuestos usados para determinar las provisiones para el impuesto sobre la renta, pueden ser relevantes para la auditoría.

51. Una entidad generalmente tiene controles relativos a objetivos que no son relevantes para una auditoría y, por lo tanto, no necesitan considerarse. Por ejemplo: una entidad puede apoyarse en un sistema sofisticado de controles automatizados para proporcionar operaciones eficientes y efectivas (como el sistema automatizado de controles de una línea aérea comercial para mantener programación de vuelos), pero estos controles ordinariamente no serían relevantes para la auditoría.

52. El control interno sobre salvaguarda de activos sobre adquisición, uso, o disposición no autorizados, puede incluir controles relativos a objetivos de información financiera y de operaciones. Para obtener un entendimiento de cada uno de los componentes del control interno, la consideración del auditor de los controles de salvaguarda generalmente se limita a los que son relevantes para la confiabilidad de la información financiera. Por ejemplo, el uso de controles de acceso, como

contraseñas, que limitan el acceso a los datos y programas que procesan los desembolsos de efectivo puede ser relevante para una auditoría de estados financieros. A la inversa, los controles para prevenir el uso excesivo de materiales de la producción generalmente no son relevantes para una auditoría de estados financieros.

53. Pueden existir controles relevantes para la auditoría en cualquiera de los componentes del control interno y, más adelante, se incluye una discusión adicional de controles relevantes a la auditoría bajo el encabezado de cada componente del control interno. Además, los párrafos 113 y 115 discuten ciertos riesgos para los que se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad sobre dichos riesgos y determine si se han implementado.

Profundidad Del Entendimiento Del Control Interno

54. Obtener un entendimiento del control interno implica evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implementado. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, tiene la capacidad de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva representaciones erróneas de importancia relativa. Más adelante hay explicaciones adicionales en la discusión de cada componente del control interno. Implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando. El auditor considera el diseño de un control para determinar si considera su implementación. Un control diseñado de manera no apropiada puede representar una debilidad de importancia relativa en el control y el auditor considera si debe comunicar esto a los encargados del mando (gobierno corporativo) y a la administración según requiere el párrafo 120.

55. *Los procedimientos de evaluación del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir investigar con personal de la entidad, observar la aplicación de controles específicos, inspeccionar documentos e informes, y rastrear transacciones a través del sistema de información que sean relevantes a la información financiera. La investigación por sí sola no es suficiente para evaluar el diseño de un control relevante para una auditoría y para determinar si se ha implementado.*

56. *Obtener un entendimiento de los controles de una entidad no es suficiente para que sirva como prueba de la efectividad operativa de los controles, a menos que haya algo de automatización que disponga la aplicación consistente de la operación del control (más adelante, se describen los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la auditoría). Por ejemplo: obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control operado manualmente en un momento determinado, no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control en otros momentos durante el periodo que se audita.*

Sin embargo, la TI hace posible a una entidad procesar grandes volúmenes de datos de manera consistente y amplía la capacidad de la entidad de monitorear el desempeño de las actividades de control y de lograr la segregación efectiva de deberes al implementar controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación. Por lo tanto, debido a la consistencia inherente del procesamiento con TI, realizar procedimientos de auditoría para determinar si un control automático se ha implementado puede servir como prueba de la efectividad operativa de ese control, dependiendo de la evaluación y pruebas de controles por el auditor como los de cambios en programas. La NIA 330 describe con más detalle las pruebas de efectividad de operación de los controles.

Características De Elementos Manuales y Automatizados Del Control Interno Relevantes Para La Evaluación Del Riesgo Por El Auditor

57. La mayoría de las entidades hacen uso de sistemas de TI para fines de información financiera y de operaciones. Sin embargo, aun cuando se use extensamente TI. Habrá elementos manuales en los sistemas. El equilibrio entre elementos manuales y automatizados varía. En ciertos casos, como en entidades pequeñas menos complejas, los sistemas pueden ser principalmente manuales.

En otros casos, el grado de automatización puede variar con algunos sistemas sustancialmente automatizados con pocos elementos manuales relacionados y otros, aun dentro de la misma entidad, predominantemente manuales. Como resultado, es probable que el sistema de control interno de una entidad contenga elementos manuales y automatizados, cuyas características sean relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor y los procedimientos adicionales de auditoría que se basan en esta evaluación.

58. El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que las transacciones se inician, registran, procesan e informan. Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de actividades, y conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación, alternativamente, una entidad puede usar procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen documentos de papel como órdenes de compra, facturas, documentos de embarque y registros de contabilidad relacionados.

Los controles en sistemas de TI consisten de una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas de computadora) y

controles manuales. Más aún, los controles manuales pueden ser independientes de TI, pueden usar información producida por TI, o pueden estar limitados a monitorear el funcionamiento efectivo de TI y de los controles automatizados y a manejar las excepciones. Cuando se usa TI para iniciar, registrar, procesar o informar transacciones, u otros datos financieros para inclusión en los estados financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes aseveraciones para cuentas de importancia relativa o pueden ser críticos para el funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependan de TI. La mezcla de controles manuales y automatizados en una entidad varía con la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad.

59. Generalmente, la TI proporciona beneficios potenciales de efectividad y eficiencia para el control interno de una entidad porque hace posible que la misma:

- Aplique de manera consistente reglas de negocios predefinidas y realice cálculos complejos al procesar grandes volúmenes de transacciones o datos;*
- Mejore la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;*
- Facilite el análisis adicional de información;*
- Amplíe la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos;*
- Reduzca el riesgo de que se burlen los controles; y*

- *Aumente la capacidad de lograr una efectiva segregación de deberes al implementar controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación.*

60. *La TI también presenta riesgos específicos al control interno de una entidad, incluyendo los siguientes:*

- *Dependencia de sistemas o programas que procesen los datos de una manera no exacta o que procesen datos no exactos. o ambas cosas.*
- *Acceso no autorizado a datos que puedan dar como resultado destrucción de datos o cambios no apropiados a los mismos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o registro inexacto de transacciones.*

Pueden surgir riesgos particulares cuando múltiples usuarios tienen acceso a una base común de datos.

- *La posibilidad de que personal de TI obtenga privilegios de acceso más allá de los necesarios para desempeñar sus deberes asignados, faltando, por lo tanto, a la segregación de deberes.*
- *Cambios no autorizados a datos en los archivos maestros.*
- *Cambios no autorizados a sistemas o programas.*
- *Dejar de hacer los cambios necesarios a sistemas o programas.*

- *Intervención manual inapropiada.*
- *Potencial pérdida de datos o incapacidad de acceder a los datos según se requiere.*

61. Los aspectos manuales de los sistemas pueden ser más adecuados donde se requiera juicio y discreción como para las circunstancias siguientes:

- *Transacciones grandes, inusuales o no recurrentes.*
- *Circunstancias donde los errores sean difíciles de definir, anticipar o predecir.*
- *En circunstancias cambiantes que requieran una respuesta de control fuera del alcance de un control automatizado existente.*
- *Al monitorear la efectividad de controles automatizados.*

62. Los controles manuales son desempeñados por personas y, por lo tanto presentan riesgos específicos al control interno de la entidad. Los controles manuales pueden ser menos confiables que los controles automatizados porque pueden ser más fácilmente burlados, ignorados o sobrepasados y son también más propensos a errores y equivocaciones simples. Por lo tanto, no puede asumirse la consistencia de la aplicación de un elemento manual del control.

Los sistemas manuales pueden ser menos adecuados para lo siguiente:

- *Alto volumen de transacciones o transacciones recurrentes, o en situaciones donde errores que pueden anticiparse o predecirse puedan prevenirse o detectarse por parámetros de control que son automatizados.*
- *Actividades del control donde las maneras específicas de desempeñar el control puedan diseñarse y automatizarse de manera adecuada.*

63. La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían dependiendo de la naturaleza y características del sistema de información de la entidad. Por lo tanto, para entender el control interno, el auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan por el uso de TI o sistemas manuales estableciendo controles efectivos.

Limitaciones Del Control Interno

64. El control interno, no importa lo bien diseñado y operado que esté, puede proporcionar a una entidad sólo una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de logro se afecta por las limitaciones inherentes al control interno. Éstas incluyen las realidades relativas a que el juicio humano en la toma de decisiones puede ser errado y que pueden ocurrir fallas en el control interno debido a errores humanos, errores o equivocaciones. Por ejemplo, si el personal del sistema de una entidad no entiende completamente cómo procesa las transacciones de ventas un sistema de entrada de pedidos, pueden diseñar erróneamente cambios al sistema para procesar transacciones de ventas para una nueva línea de productos.

Por otra parte, estos cambios pueden estar correctamente diseñados pero ser malentendidos por las personas que traducen el diseño al código del programa. Pueden también ocurrir errores en el uso de información producida por TI. Por ejemplo, pueden diseñarse controles automatizados para informar transacciones por encima de una cantidad especificada para una revisión de la administración, pero las personas responsables de conducir la revisión pueden no entender el propósito de estos informes y, consecuentemente, pueden dejar de revisarlos o no investigar las partidas inusuales.

65. Adicionalmente, los controles pueden ser evitados por la colusión de dos o más personas o porque la administración inapropiadamente sobrepasa el control interno. Por ejemplo, la administración puede participar en arreglos marginales con los clientes, que alteren los términos y condiciones de los contratos estándar de ventas de la entidad, lo que puede dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos. También pueden sobrepasarse o incapacitarse las verificaciones de emisión de cheques en un programa de software que se diseñan para identificar e informar transacciones que excedan de límites de crédito especificados.

66. Las entidades pequeñas a menudo tienen menos empleados, lo cual puede limitar la extensión en que es factible la segregación de deberes. Sin embargo, para áreas clave, aun en una entidad muy pequeña, puede ser factible implementar algún grado de segregación de deberes u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. El potencial de que el gerente dueño sobrepase los controles depende en alto grado del ambiente de control y, en particular, de las actitudes del gerente dueño sobre la importancia del control interno.

Ambiente de control

67. *El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control. El ambiente de control incluye las funciones de gobierno corporativo administración, y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, y brinda disciplina y estructura.*

68. *La principal responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración de una entidad. Al evaluar el diseño del ambiente de control y determinar si se ha implementado, el auditor entiende cómo la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética, y ha establecido los controles apropiados para prevenir y detectar el fraude y error dentro de la entidad.*

69. *Al evaluar el diseño del ambiente de control de la entidad, el auditor considera los siguientes elementos y cómo se han incorporado en los procesos de la entidad:*

(a) Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos – elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.

(b) Compromiso hacia la competencia, consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en habilidades y conocimiento requeridos.

(c) Participación por parte de los encargados del gobierno corporativo - independencia de la administración. su experiencia y estatura, el grado de su implicación y escrutinio de las actividades, la información que reciben, el grado al que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos.

(d) Filosofía y estilo operativo de la administración - el enfoque de la administración para tomar y administrar riesgos de negocio, y actitudes y acciones de la administración hacia las funciones de información financiera, procesamiento de información, y contabilidad y personal.

(e) Estructura organizacional - el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para lograr sus objetivos.

(f) Asignación de autoridad y responsabilidad - cómo se asignan la autoridad y responsabilidad por las actividades operativas, y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de autorización.

(g) Políticas y prácticas de recursos humanos - reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas.

70. Al entender los elementos del ambiente de control, el auditor también considera si se han implementado. Ordinariamente, el auditor obtiene evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo, por ejemplo, corroborar las investigaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, mediante las investigaciones con la administración y empleados, el auditor puede obtener un

entendimiento de cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y conducta ética.

El auditor determina si los controles se han implementado, considerando, por ejemplo, si la administración ha establecido un código formal de conducta y si actúa de manera tal que soporte el código o pase por alto las violaciones, o autorice excepciones al mismo.

71. La evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control puede no estar disponible en forma de documentos, en particular para entidades pequeñas donde la comunicación entre la administración y demás personal puede ser informal; aunque efectiva. Por ejemplo, el compromiso de la administración hacia los valores éticos y la competencia a menudo se implementan mediante la conducta y actitud que demuestran en el manejo del negocio de la entidad y no en un código de conducta escrito.

Consecuentemente, las actitudes de la administración, su conciencia y acciones son de particular importancia en el diseño del ambiente de control de una entidad pequeña. Además, el papel de los encargados del gobierno corporativo a menudo lo asume el gerente dueño donde no hay otros dueños.

72. Las responsabilidades generales de los encargados del gobierno corporativo se reconocen en códigos de prácticas y otras reglamentaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Uno de los papeles, más no el único, de los encargados del gobierno corporativo es equilibrar las presiones sobre la administración en relación con la información financiera. Por ejemplo, la base para la remuneración de la administración puede poner énfasis en que la administración sobresalga en las conflictivas demandas de información financiera y beneficios percibidos por mejores resultados.

Al entender el diseño del ambiente de control el auditor considera asuntos como la independencia de los directores y su capacidad para evaluar las acciones de la administración. El auditor también considera si hay un comité de auditoría que entienda las transacciones de negocios de la entidad y evalúe si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

73. La naturaleza del ambiente de control de una entidad es tal que tiene un efecto dominante en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, los controles del gerente dueño pueden mitigar la falta de segregación de deberes en un negocio pequeño, o un consejo de directores activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo operativo de la administración de alto rango en entidades mayores.

La evaluación del auditor del diseño del ambiente de control de la entidad, incluye considerar si las fuerzas de los elementos del ambiente de control dan de manera colectiva un fundamento apropiado para los otros componentes del control interno y no son socavados por las debilidades del ambiente de control. Por ejemplo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI pueden no mitigar un fuerte sesgo por parte de la alta administración hacia la declaración exagerada de utilidades. Los cambios en el ambiente de control pueden afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores.

Por ejemplo, la decisión de la administración de comprometer suficientes recursos para atender a los riesgos de seguridad que presenta la TI puede afectar de manera adversa al control interno al permitir que se hagan cambios no apropiados a

programas o datos de computadora, o al permitir que se procesen transacciones no autorizadas.

74. La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa y según, se explica en el párrafo 5 de la NIA 330, influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. En particular, puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, aunque un ambiente de control satisfactorio no es un freno absoluto al fraude. A la inversa, las debilidades del ambiente de control pueden debilitar la efectividad de los controles y ser, por lo tanto, factores negativos en la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, en particular en relación con el fraude.

75. El ambiente de control en sí mismo no previene, o detecta y corrige, una representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas. El auditor, por lo tanto, ordinariamente considera el efecto de otros componentes junto con el ambiente de control cuando evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa; por ejemplo, el monitoreo de los controles y la operación de actividades de control específicas.

El proceso De Evaluación Del Riesgo Por La Entidad

76. El auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para identificar riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información financiera y para decidir sobre acciones para atender a esos riesgos, y los resultados consecuentes. El proceso se describe como el .proceso de evaluación del riesgo por

la entidad. y forma la base de cómo determina la administración los riesgos que hay que administrar.

77. Al evaluar el diseño e implementación del proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor determina cómo identifica la administración los riesgos de negocio relevantes para la información financiera, estima la importancia de los riesgos, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para administrarlos. Si el proceso de evaluación del riesgo por la entidad es apropiado a las circunstancias, ayuda al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

78. El auditor investiga sobre los riesgos de negocio que la administración ha identificado y considera si pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Durante la auditoría, el auditor puede identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración no haya identificado. En estos casos, el auditor considera si hubo un riesgo subyacente de algún tipo que debiera haberse identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad, y si es así, por qué ese proceso no lo hizo y si el proceso es el apropiado a sus circunstancias.

Si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor lo comunica a los encargados del gobierno corporativo, según lo requiere el párrafo 120.

79. En una entidad pequeña, la administración puede no tener un proceso formal de evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 76. Para estas entidades, el auditor discute con la administración cómo se identifican los riesgos para el negocio por la administración y cómo se atiende a ellos. Sistema de

información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y comunicación

80. El sistema de información relevante a los objetivos de información financiera, que incluye el sistema contable, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados.

81. El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluyendo las áreas siguientes:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros.*
- Los procedimientos, tanto en sistemas de TI como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los estados financieros.*
- Los registros contables relacionados, ya sea electrónicos o manuales. Que soportan información y cuentas específicas en los estados financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.*
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones, distintos de clases de transacciones, que son importantes para los estados financieros.*

- *El proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.*

82. Al obtener este entendimiento, el auditor considera los procedimientos utilizados para transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor principal o sistemas de información financiera. El auditor también entiende los procedimientos de la entidad para capturar información relevante a la información financiera para hechos y condiciones distintos de las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y cambios en la probabilidad de cobro de cuentas por cobrar.

83. El sistema de información de una entidad típicamente incluye el uso de asiento, estándar en el diario que se requieren de manera recurrente para registrar transacciones como ventas, compras y desembolsos de efectivo en el mayor general, o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración, como cambios en el estimado de cuentas por cobrar incobrables.

84. El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asientos no estándar en el diario, para registrar transacciones inusuales no recurrentes o ajustes. Ejemplos de estos asientos incluyen consolidar ajustes asientos por una combinación o disposición de negocios o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En sistemas manuales de mayor general en papel, los asientos no estándar del diario pueden identificarse mediante inspección de mayores, diarios y documentación soporte.

Sin embargo, cuando se usan procedimientos automatizados para mantener el mayor general preparar los estados financieros, estos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y pueden ser más fácilmente identificados a través del uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

85. La preparación de los estados financieros de la entidad incluye procedimientos que se diseñan para asegurar que la información que se requiere revelar según el marco de referencia de información financiera aplicable se acumule, registre, procese, resuma e informe de manera apropiada en los estados financieros.

86. Al obtener un entendimiento, el auditor considera los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con el hecho de sobrepasar de modo inapropiado los controles sobre los asientos del diario y los controles que rodean los asientos no estándar del diario. Por ejemplo, los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error inadvertido pero no superan el riesgo de que individuos puedan sobrepasar de manera inapropiada estos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando las cantidades que se pasan automáticamente al mayor general o al sistema de información financiera.

Más aún, el auditor se mantiene atento a que cuando se usa TI para transferir información automáticamente, puede haber poca o ninguna evidencia visible de esta intervención en los sistemas de información.

87. El auditor también entiende cómo se resuelve el procesamiento incorrecto de las transacciones, por ejemplo, si es que hay un archivo de suspenso automatizado y cómo lo usa la entidad para asegurar que las partidas en suspenso se aclaren oportunamente, y cómo se procesan y contabilizan las omisiones al sistema y situaciones no consideradas por los controles.

88. *El auditor obtiene un entendimiento del sistema de información de la entidad relevante a la información financiera de una manera que sea apropiada a las circunstancias de la entidad. Esto incluye obtener un entendimiento de cómo se originan las transacciones dentro de los procesos de negocios de la entidad.*

Los procesos de negocios de una entidad son las actividades diseñadas para desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad; asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentaciones, y registrar información, incluyendo información financiera y contable.

89. *El auditor deberá entender cómo comunica la entidad los papeles y responsabilidades de la información financiera y los asuntos importantes relativos a la información financiera. La comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera y puede adoptar formas como manuales de políticas y manuales de información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo sus actividades en el sistema de información financiera se relacionan con el trabajo de otros.*

Y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas. El entendimiento del auditor de la comunicación correspondiente a asuntos de información financiera también incluye comunicaciones entre la administración y los encargados del gobierno corporativo, particularmente el comité de auditoría, así como comunicaciones externas, como con las autoridades reguladoras.

Actividades de control

90. El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración: por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad.

Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen diversos objetivos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relativas a lo siguiente:

- *Autorización.*
- *Revisiones de desempeño.*
- *Procesamiento de información.*
- *Controles físicos.*
- *Segregación de deberes.*

91. Al obtener un entendimiento de las actividades de control, la principal consideración del auditor es si, y cómo, una actividad de control específica, en lo individual o en combinación con otras, previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos

de cuentas o revelaciones. Las actividades de control relevantes para la auditoría son aquéllas de las que el auditor considera necesario obtener un entendimiento para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados.

Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionado, con cada clase importante de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones de los estados financieros o con todas las aseveraciones que les son relevantes. El énfasis del auditor está en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control que atienden a las áreas donde el auditor considera que es más probable que ocurran representaciones erróneas de importancia relativa. Cuando múltiples actividades de control logran el mismo objetivo, es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

92. El auditor considera el conocimiento de la presencia o ausencia de actividades de control obtenido del entendimiento de los otros componentes del control interno al determinar si es necesario dedicar atención adicional a obtener un entendimiento de las actividades de control. Al considerar si las actividades de control son relevantes para la auditoría, el auditor considera los riesgos que ha identificado que puedan dar origen a representación errónea de importancia relativa. También las actividades de control son relevantes para la auditoría si se requiere que el auditor las evalúe según se discute en los párrafos 113 y 115.

93. El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que se originan de la TI. El uso de TI afecta la manera en que se implementan las actividades de control. El auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan de TI estableciendo

controles generales de TI efectivos y controles de aplicación. Desde la perspectiva del auditor, los controles sobre los sistemas de TI son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas.

94. Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación al ayudar a asegurar la operación continua apropiada de los sistemas de información. Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y seguridad de los datos comúnmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Operaciones de centros de datos y redes.*
- Adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema.*
- Seguridad de acceso.*
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación.*

Generalmente se implementan para manejar los riesgos a que se refiere el párrafo 60 anterior.

95. Los controles de aplicación son procedimientos manuales o automatizados que típicamente operan en el ámbito del proceso del negocio. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Consecuentemente, los controles de aplicación se relacionan con procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otros datos financieros.

Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, que están autorizadas y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta.

Los ejemplos incluyen verificaciones de emisión de cheques de datos de entrada, y verificaciones de secuencia numérica de los cheques con seguimiento manual de informes de excepción o corrección en el punto de entrada de los datos.

Monitoreo de controles

96. El auditor deberá obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo los relacionados con las actividades de control relevantes para la auditoría, y de cómo inicia la entidad acciones correctivas a sus controles.

97. El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno a través del tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles oportunamente y emprendiendo las acciones correctivas necesarias modificadas por cambios en las condiciones. La administración logra el monitoreo de los controles a través de actividades continuas, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas. A menudo las actividades continuas de monitoreo están incorporadas a las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión.

98. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad.

Para guías adicionales, ver la NIA 610, Consideración del Trabajo de Auditoría Interna. Las actividades de monitoreo de la administración pueden

también incluir el usar información de comunicaciones de partes externas como reclamaciones de clientes y comentarios de reguladores que pueden indicar problemas o señalar áreas que necesitan mejoras.

99. Mucha de la información usada en el monitoreo puede producirse por el sistema de información de la entidad. Si la administración supone que los datos usados para monitorear son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas de sus actividades de monitoreo.

El auditor obtiene un entendimiento de las fuentes de la información relacionada con las actividades de monitoreo de la entidad y la base sobre la que considera la administración que la información es suficientemente confiable para ese propósito. Cuando el auditor se propone hacer uso de la información de la entidad producida para actividades de monitoreo, como informes del auditor interno, el auditor considera si la información brinda una base confiable y está suficientemente detallada para el fin del auditor.

Evaluación De Los Riesgos De Representación Errónea De Importancia Relativa

100. El auditor deberá identificar r. evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Para este fin, el auditor:

- Identifica los riesgos a lo largo del proceso de obtención de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles*

relevantes que se relacionan con los riesgos. y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;

- *Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración;*
- *Considera si los riesgos son de una magnitud que pudiera dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; y*
- *Considera la probabilidad de que los riesgos pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.*

101. El auditor utiliza información reunida al desempeñar procedimientos de evaluación del riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, como evidencia de auditoría para soportar la evaluación del riesgo. El auditor usa la evaluación del riesgo para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría por desempeñar.

102. El auditor determina si los riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa se relacionan con clases específicas de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas, o si se relacionan de un modo más dominante con los estados financieros como un todo y potencialmente afectan a muchas aseveraciones. Estos últimos riesgos (riesgos al

nivel de estado financiero) pueden derivar, en particular, de un ambiente de control débil.

103. La naturaleza de los riesgos que se originan de un ambiente de control débil de control es tal que no es probable que se reduzcan a riesgos individuales específicos de representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones particulares. Más bien, las debilidades como falta de competencia de la administración, pueden tener un efecto más dominante en los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

104. Al hacer evaluaciones de los riesgos, el auditor puede identificar los controles con probabilidad de prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia relativa en aseveraciones específicas. Generalmente, el auditor obtiene un entendimiento de los controles y los relaciona con aseveraciones e el contexto de procesos y sistemas en que existen. Hacer esto es útil porque las actividades individuales de control a menudo no atienden por sí mismas a un riesgo. A menudo sólo las actividades múltiples de control, junto con otros elementos del control interno, serán suficientes para atender a un riesgo.

105. A la inversa, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico e una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o saldos de cuenta. Por ejemplo, las actividades de control que establece una entidad para asegurar que su personal esté contando y registrando de manera apropiada el inventario físico, anual se relacionan directamente con las aseveraciones de existencia e integridad para el saldo de cuenta de inventario.

106. Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una aseveración. Mientras más directa sea la relación, menos efectivo puede ser el

control para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas en dicha aseveración. Por ejemplo, la revisión de un gerente de ventas de un resumen de actividades de ventas por tiendas específicas por región, ordinariamente está sólo indirectamente relacionada con la aseveración de integridad para ingreso de ventas. Consecuentemente, puede ser menos efectiva para reducir el riesgo para dicha aseveración que los controles directamente relacionados con la misma como cotejar documentos de embarque con documentos de facturación.

107. El entendimiento del auditor del control interno puede despertar dudas sobre la adaptabilidad de los estados financieros de una entidad. Las preocupaciones sobre la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serias como para causar que el auditor concluya que el riesgo de representación errónea por parte de la administración en los estados financieros sea tal que no pueda conducirse una auditoría.

También, las preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad pueden hacer que el auditor concluya que es poco probable que haya disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría par soportar una opinión limpia sobre los estados financieros. En estas circunstancias el auditor considera una calificación o abstención de opinión, pero en alguno casos el único recurso del auditor puede ser retirarse del trabajo.

Riesgos de importancia que requieren consideración especial de auditoría

108. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieran una consideración especial de auditoría (estos riesgos se definen como "riesgos importancia"). Además, la NIA 320, párrafos 44 y 51,

describe las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría el identificar un riesgo como importante.

109. La determinación de los riesgos de importancia, que surgen en la mayoría de las auditorías, es un caso de juicio profesional del auditor. Al ejercer este juicio, el auditor excluye el efecto de los controles identificados relacionados con el riesgo para determinar si la naturaleza del riesgo, la probable magnitud de la potencial representación errónea incluyendo la posibilidad de que el riesgo pueda dar origen a múltiples representaciones erróneas, y la probabilidad de que el riesgo ocurra son tales que requieren una consideración especial de auditoría.

Es menos probable que las transacciones de rutina, no complejas, que están sujetas a procesamiento sistemático den origen a riesgos importantes porque tienen riesgos inherentes más bajos. Por otra parte, los riesgos importantes a menudo se derivan de riesgos de negocio que pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Al considerar la naturaleza de los riesgos, el auditor considera un número de asuntos, incluyendo los siguientes:

- Si el riesgo es un riesgo de fraude.*
- Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos o contables importantes u otros desarrollos y, por lo tanto, requiere atención específica.*
- La complejidad de las transacciones.*
- Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas.*

- *El grado de subjetividad en la medición de información financiera relacionada con el riesgo, especialmente la que implique una amplia gama de falta de certeza en la medición.*
- *Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal del negocio para la entidad, o que de otro modo parezcan ser inusuales.*

110. Los riesgos de importancia a menudo se relacionan con transacciones importantes no rutinarias y con asuntos de juicio. Las transacciones no rutinarias son aquéllas que son inusuales, ya sea debido a su tamaño o naturaleza y que, por lo tanto, ocurren con poca frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones contables para las que hay una falta importante de certeza en la medición.

111. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con transacciones importantes no rutinarias que se originan de asuntos como los siguientes:

- *Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable.*
- *Mayor intervención manual para la compilación y procesamiento de datos.*
- *Cálculos o principios de contabilidad complejos.*
- *La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pueden dificultar a la entidad implementar controles efectivos sobre los riesgos.*

112. Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con asuntos importantes de juicio que requieren el desarrollo de estimaciones contables, que se originan de asuntos como los siguientes:

- Los principios de contabilidad para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a interpretación diferente.*
- El juicio requerido puede ser subjetivo, complejo o requerir supuestos sobre los efectos de cuentas futuras, por ejemplo, juicio sobre el valor razonable.*

113. Para riesgos de importancia, al grado en que el auditor no lo haya hecho así, éste deberá evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades relevantes de control, y determinar si se han implementado. Se requiere un entendimiento de los controles de la entidad relacionados con los riesgos de importancia para proporcionar al auditor información adecuada para desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La administración debería estar enterada de los riesgos importantes; sin embargo, a menudo es menos probable que los riesgos relativos a asuntos no rutinarios o de juicio estén sujetos a controles de rutina.

Por lo tanto, el entendimiento del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para estos riesgos de importancia incluye si, y cómo, responde la administración a los riesgos y si se han implementado actividades de control como revisión de supuestos de la administración de alto rango o expertos, procesos formales para estimaciones o aprobación de los encargados del gobierno

corporativo, para atender a los riesgos. Por ejemplo, donde hay hechos fuera de serie como el recibo de notificación de un juicio legal importante, la consideración de la respuesta de la entidad incluirá asuntos como si se ha referido a los expertos apropiados (al asesor legal interno o externo), si se ha hecho una evaluación del efecto potencial y cómo se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

114. Si la administración no ha respondido de manera apropiada mediante la implementación de controles sobre los riesgos de importancia y si. Como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el control interno de la entidad, el auditor comunica este asunto a los encargados del gobierno también considera las implicaciones para la evaluación del riesgo por el auditor.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría

115. Como parte de la evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 100, el auditor deberá evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles de la entidad, incluyendo las actividades relevantes de control, sobre los riesgos para los que, a juicio del auditor, no es posible o factible reducir los riesgos de representación errónea de importancia relativa por aseveración a un nivel aceptablemente bajo con la evidencia de auditoría obtenida sólo de los procedimientos sustantivos. Las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría la identificación de estos riesgos se describen en el párrafo 25 de la NIA 330.

116. El entendimiento del sistema de información de la entidad relevante para la información financiera, hace posible al auditor identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa que se relacionan directamente con

el registro de clases rutinarias de transacciones o saldos de cuentas y la preparación de estados financieros confiables; éstos incluyen los riesgos de procesamiento inexacto o incompleto. Ordinariamente, estos riesgos se relacionan con clases importantes de transacciones como ingreso, compras y recibos de efectivo o pagos en efectivo de una entidad.

117. Las características de las transacciones de negocios diarias de rutina a menudo permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. En tales circunstancias, puede no ser posible desempeñar sólo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo.

Por ejemplo, en circunstancias donde una cantidad importante de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa electrónicamente como en un sistema integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las clases importantes de transacciones o saldos de cuentas, no están representadas erróneamente de importancia relativa. En estos casos, la evidencia de auditoría puede estar disponible sólo en forma electrónica, y el que sea suficiente y apropiada generalmente depende de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad. Más aún, el potencial de que ocurra una iniciación impropia o alteración de la información y que no se detecte puede ser mayor si la información se inicia, registra, procesa o informa sólo en forma electrónica y los controles apropiados no están operando de manera efectiva.

118. Los ejemplos de situaciones donde el auditor puede hallar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos den suficiente evidencia apropiada de auditoría de que ciertas aseveraciones no están representadas erróneamente de importancia relativa, incluyen los siguientes:

- *. Una entidad que conduce su negocio utilizando TI para iniciar órdenes para la compra y entrega de mercancías con base en reglas predeterminadas de qué pedir y en qué cantidades y para pagar las cuentas por pagar relacionadas, con base en decisiones generadas por el sistema iniciadas a la confirmación, de recibo de las mercancías y de los términos de pago. No se produce ni mantiene ninguna otra documentación de pedidos colocados o de mercancías recibidas, más que a través del sistema de TI.*
- *. Una entidad que presta servicios a clientes vía medios electrónicos (por ejemplo, un proveedor de servicio de Internet o una compañía de telecomunicaciones) y usa TI para crear un registro de los servicios dados a sus clientes, para iniciar y procesar sus facturaciones por los servicios y registrar automáticamente dichas cantidades en registros electrónicos de contabilidad que son parte del sistema que se usa para producir los estados financieros de la entidad.*

Revisión De La Evaluación Del Riesgo

119. La evaluación por el auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración se basa en evidencia de auditoría disponible y puede cambiar durante el curso de la auditoría al obtener evidencia adicional de auditoría. En particular, la evaluación del riesgo puede basarse en una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva para prevenir o detectar y corregir, una representación errónea e importancia relativa al nivel de aseveración. Al desempeñar pruebas de control para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de

que los controles no están operando de manera efectiva en momentos relevantes durante la auditoría.

De modo similar, al realizar procedimientos sustantivos el auditor puede detectar representaciones erróneas en cantidades o frecuencia mayores de lo que sea consistente con las evaluaciones del riesgo por el auditor. En circunstancias donde el auditor, al realizar procedimientos adicionales de auditoría, obtiene evidencia de que la evidencia de auditoría sobre la que originalmente basó la evaluación, el auditor revisa la evaluación y modifica consecuentemente los procedimientos adicionales de auditoría planeados. Ver párrafos 66 y 70 de la NIA 330 para más guías.

Comunicación Con Los Encargados Del Gobierno Corporativo y La Administración

120. El auditor deberá enterar al gobierno corporativo o a la administración, tan pronto sea factible, y a un nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno que hayan llegado a la atención del auditor.

121. Si el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la entidad no ha controlado, o cuyo control relevante es inadecuado, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, entonces el auditor incluye estas debilidades del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría del interés del gobierno corporativo. Ver NIA 260, Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo.

Documentación

122. El auditor deberá documentar:

(a) La discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa debida a error o fraude, y las decisiones importantes que se alcancen;

(b) Elementos clave del entendimiento que se obtiene respecto de cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno identificados en el párrafo 20, incluyendo cada uno de los componentes del control que se identifican en el párrafo 43, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; las fuentes de información de las que se obtiene el entendimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo;

(c) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración, según requiere el párrafo 100; y

(d) Los riesgos identificados y los controles relacionados evaluados como resultado de los requisitos de los párrafos 113 y 115.

123. La manera en que se documenten estos asuntos debe determinarla el auditor usando juicio profesional. En particular, los resultados de la evaluación del riesgo pueden documentarse por separado, o pueden documentarse como parte de la documentación de los procedimientos adicionales por el auditor (ver párrafo 73 de NIA 330 para guías adicionales).

Los ejemplos de técnicas comunes, usadas solas o en combinación, incluyen descripciones narrativas, cuestionarios, listas de verificación y diagramas de flujo. Estas técnicas pueden también ser útiles para documentar la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel global de los estados financieros o de las aseveraciones. La forma y extensión de esta documentación está influida por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, disponibilidad de información de la entidad y la metodología y tecnología específicas usadas en el curso de la auditoría. Por ejemplo, la documentación del entendimiento de un sistema complejo de información en que se inician, registran, procesan o informan electrónicamente un gran volumen de transacciones puede incluir diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisiones.

Para un sistema de información que hace uso limitado o ningún uso de TI o por el que se procesan muy pocas transacciones (por ejemplo, deuda a largo plazo) puede ser suficiente la documentación en forma de un memorándum. Ordinariamente, mientras más compleja la entidad y más extensos los procedimientos de auditoría realizados por el auditor, más extensa será la documentación del auditor. La NIA 230, Documentación, da guías respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de estados financieros.

Vigencia

124. Esta NIA entra en vigor para la auditoría de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor toma en cuenta el marco de referencia legislativo y cualesquier otras reglamentaciones,

ordenanzas o directivas ministeriales relevantes que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Por lo tanto, para obtener un entendimiento del marco de referencia de regulación según requiere el párrafo 22 de esta NIA, los auditores considerarán la legislación y autoridad apropiada que gobierne la operación de una entidad. De modo similar, respecto del párrafo 30 de esta NIA el auditor deberá estar enterado de que los .objetivos de administración, de las entidades del sector público pueden estar influidos por preocupaciones respecto de la rendición pública de cuentas y pueden incluir objetivos que tengan su fuente en legislación, reglamentaciones, ordenanzas de gobierno y directivas ministeriales.

2. los párrafos 47-53 de esta NIA explican los controles relevantes para la auditoría. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto a los controles internos, por ejemplo, informar en cumplimiento con un Código de Práctica establecido.

Los auditores del sector público pueden también tener responsabilidades de informar en cumplimiento con autoridades legislativas. Su revisión de los controles internos puede ser más amplia y más detallada.

3. Los párrafos 120 y 121 de esta NIA tratan de la comunicación de debilidades.

Puede haber requisitos adicionales de comunicación e información para auditores del sector público. Por ejemplo, las debilidades del control interno pueden tener que informarse o la legislatura o a otro órgano de gobierno.

Apéndice 1

Entendimiento de la entidad y su entorno

Este apéndice da guías adicionales sobre asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de los factores de la industria, de regulación y otros factores externos que afectan a la entidad, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados; y medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos y la lista de ejemplos no es necesariamente completa. El apéndice 2 contiene guías adicionales sobre el control interno.

Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable

Los ejemplos de asuntos que un auditor puede considerar incluyen los siguientes:

- *Condiciones de la industria*
 - *El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad, y competencia en precios*
 - *Actividad cíclica o estacional*
- 1
- *Tecnología de productos relativa a productos de la entidad*
- *Suministro y costo de energía*
- *Entorno de regulación*

- *Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria*
- *Marco de referencia regulador para una industria regulada*
- *Legislación y regulación que afecten de manera importante las operaciones de la entidad*
- *Requisitos de regulación*
- *Actividades directas de supervisión*
 - *Impuestos (corporativo y otros)*
 - *Políticas del gobierno que afectan actualmente la conducción del negocio de la entidad*
- *Controles monetarios, incluyendo cambio extranjero*
- *Fiscal*
- *Incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda del gobierno)*
- *Tarifas, restricciones al comercio*
 - *Requisitos ambientales que afectan a la industria y al negocio de la entidad*

- *Otros factores externos que afectan actualmente al negocio de la entidad*
 - *Nivel general de actividad económica (por ejemplo, recesión, crecimiento)*
 - *Tasas de interés y disponibilidad de financiamiento*
 - *Inflación, revaluación de moneda*

Naturaleza de la entidad

Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor, incluyen los siguientes:

Operaciones del negocio

- *Naturaleza de fuentes de ingresos (por ejemplo, manufacturero, mayorista, banca, seguros u otros servicios financieros, comercio importación/exportación, servicio público, transporte, y productos y servicios de tecnología)*
- *Productos o servicios y mercados (por ejemplo, principales clientes y contratos, términos de pago, márgenes de utilidad, participación del mercado, competidores, exportaciones, políticas de precios, reputación de productos, garantías, libro de pedidos, tendencias, estrategia y objetivos de mercadotecnia, procesos de manufactura)*

- *Conducción de operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, segmentos del negocio, entrega o productos y servicios, detalles de operaciones en descenso o en expansión)*
- *Alianzas, negocios conjuntos y actividades de subcontratación*
- *Implicación en comercio electrónico, incluyendo actividades de ventas y mercadeo por Internet*
- *Dispersión geográfica y segmentaciones por industria*
- *Localización de instalaciones de producción, bodegas y oficinas*
- *Clientes clave*
- *Proveedores importantes de bienes y servicios (por ejemplo, contratos a largo plazo, estabilidad de suministro, términos de pago, importaciones, métodos de entrega, como .justo a tiempo.*
- *Empleo (por ejemplo, por localidad, suministro, niveles de salario, contratos sindicales, pensión y otros beneficios post-empleo, arreglos de opción a acciones o bonos de incentivo, y regulaciones del gobierno relacionadas con asuntos de empleo)*
- *Actividades y gastos de investigación y desarrollo*
- *Transacciones con partes relacionadas*

Inversiones

- *Adquisiciones, fusiones o disposición de actividades de negocios (planeadas o recién ejecutadas)*
- *Inversiones y disposiciones de valores y préstamos*
- *Actividades de inversiones de capital, incluyendo inversiones en planta y equipo y tecnología, y cualquier cambio reciente o planeado*
- *Inversiones en entidades no consolidadas, incluyendo sociedades, negocios conjuntos y entidades de propósito especial financiamiento*
- *Estructura del grupo, principales subsidiarias y entidades asociadas, incluyendo estructuras consolidadas y no consolidadas*
- *Estructura de deuda, incluyendo covenants, restricciones, garantías y acuerdos de financiamiento fuera del balance general*
- *Arrendamiento de propiedad, planta o equipo para uso del negocio*
- *Dueños usufructuarios (locales, extranjeros, reputación y experiencia del negocio)*
- *Partes relacionadas*
- *Uso de instrumentos financieros derivados*

Información financiera

- *Principios de contabilidad y prácticas específicas de la industria*
- *Prácticas de reconocimiento de ingresos*
- *Contabilización de valores razonables*
- *Inventarios (por ejemplo, localidades, cantidades)*
- *Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera*
- *Categorías importantes específicas por industria (por ejemplo, préstamos e inversiones por bancos, cuentas por cobrar e inventario por fabricantes, investigación y desarrollo por productos farmacéuticos)*
- *Contabilización de transacciones inusuales o complejas, incluyendo las de áreas de controversia o emergentes (por ejemplo, contabilización de compensación basada en acciones)*
- *Presentación y revelación de estados financieros*

Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados

Los ejemplos de asuntos que puede considerar el auditor incluyen los siguientes;

- *Existencia de objetivos (o sea, cómo atiende la entidad los factores de la industria, de regulación y otros factores externos) relativos a, por ejemplo, lo siguiente:*
 - *Desarrollos de la industria (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que la entidad no tenga el personal o pericia para manejar los cambios en la industria)*
 - *Nuevos productos y servicios (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la responsabilidad del producto)*
 - *Expansión del negocio (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que no se haya estimado exactamente la demanda)*
 - *Nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada, o incremento de costos)*
 - *Requisitos de regulación (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que haya un aumento en la exposición legal);*
 - *Requisitos de financiamiento actual y prospectivo (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad de cumplir con los requisitos)*

- *Uso de TI (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles)*
- *Efectos de implementar una estrategia, como cualesquier efectos que conduzcan a nuevos requisitos de contabilización (un potencial riesgo de negocio relacionado podría ser, por ejemplo, implementación incompleta o inapropiada).*

Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

Los ejemplos de asuntos que puede considerar un auditor incluyen los siguientes:

- *Razones financieras clave y estadísticas de operación*
- *Indicadores clave de desempeño*
- *Medidas de desempeño de empleados y políticas de compensación por incentivos*
- *Tendencias*
- *Uso de pronósticos, presupuestos y análisis de variación*
- *Informes de análisis e informes de calificación de crédito*
- *Análisis de competidores*

- *Desempeño financiero periodo sobre periodo (crecimiento de ingreso, rentabilidad, apalancamiento)*

Apéndice 2

Componentes del control interno

1. Como se expone en el párrafo 43 y se describe en los párrafos 67-99, el control interno consiste de los siguientes componentes:

(a) El ambiente de control

(b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad;

(c) El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados del negocio, relevante a la información financiera y comunicación;

(d) Actividades de control; y

(e) Monitoreo de controles.

Ambiente de control

2. El ambiente de control incluye las actitudes, conciencia y acciones de la administración y de los encargados del gobierno corporativo respecto del control interno de la entidad y su importancia en la entidad. El ambiente de control también incluye las funciones del gobierno corporativo y administración y marca el tono de

una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, brindando disciplina y estructura.

3. el ambiente de control abarca los siguientes elementos:

(a) Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos. La efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad y valores éticos de las personas que los crean, administran y monitorean.

Integridad y valores éticos son elementos esenciales del ambiente de control que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de otros componentes del control interno. La integridad y la conducta ética son producto de las normas éticas y de conducta de la entidad, de cómo se comunican, y de cómo se refuerzan en la práctica. Incluyen las acciones de la administración para eliminar o reducir los incentivos y tentaciones que podrían impulsar al personal a participar en actos deshonestos, ilegales o no éticos. También incluyen la comunicación de los valores y normas de conducta de la entidad al personal mediante declaraciones de políticas y códigos de conducta, por ejemplo.

(b) Compromiso con la competencia. Competencia es el conocimiento y habilidades necesarios para lograr tareas que definen el puesto del individuo. El compromiso con la competencia incluye la consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en las habilidades y conocimiento requeridos.

(c) Participación de los encargados del gobierno corporativo. La conciencia de control de una entidad está influida de manera importante por los encargados del gobierno corporativo. Los atributos de los encargados del gobierno corporativo incluyen independencia de la administración, su experiencia y estatura, la extensión

de su implicación y escrutinio de las actividades, lo apropiado de sus acciones, la información que reciben, el grado en que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos. La importancia de las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo se reconoce en códigos de prácticas y otras regulaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Otras responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo incluyen supervisión del diseño y operación efectiva de los procedimientos para .informadores. y el proceso para revisar la efectividad del control interno de la entidad.

(d) Filosofía y estilo operativo de la administración. La filosofía y estilo operativo de la administración abarcan una amplia gama de características. Estas características pueden incluir lo siguiente: el enfoque de la administración al tomar y monitorear riesgos de negocios; actitudes y acciones de la administración hacia la información financiera (selección conservadora o dinámica de los principios de contabilidad alternativos disponibles, y contables); y actitudes de la administración hacia las funciones de procesamiento de información y contabilización y hacia personal.

(e) Estructura organizacional. La estructura organizacional de una entidad proporciona el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan sus actividades para lograr objetivos al nivel de entidad. Establecer una estructura organizacional relevante incluye considerar áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de información. Una entidad desarrolla una estructura organizacional adecuada a sus necesidades. Lo apropiado de la estructura organizacional de una entidad depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de sus actividades.

(f) Asignación de autoridad y responsabilidad. Este factor incluye cómo se asignan la autoridad y responsabilidad para actividades de operación y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de autorización. También incluye políticas relativas a las prácticas apropiadas del negocio, conocimiento y experiencia del personal clave, y recursos proporcionados para llevar a cabo los deberes. Además, incluye políticas y comunicaciones dirigidas a asegurar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, sepa cómo se interrelacionan sus acciones individuales y contribuya a dichos objetivos, y reconozca cómo y de qué se les pedirá que rindan cuentas.

(g) Políticas y prácticas de recursos humanos. Las políticas y prácticas de recursos humanos se relacionan con reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas. Por ejemplo, las normas para reclutar a los individuos más calificados . con énfasis en antecedentes educacionales, experiencia previa de trabajo, logros pasados, y evidencia de integridad y conducta ética . demuestran el compromiso de una entidad hacia personas competentes y dignas de confianza. Las políticas de entrenamiento que comunican los papeles y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas como escuelas y seminarios de entrenamiento, ilustran los niveles esperados de desempeño y conducta.

Las promociones guiadas por evaluaciones periódicas de desempeño demuestran el compromiso de la entidad hacia el progreso del personal calificado a niveles más altos de responsabilidad.

Aplicación a entidades pequeñas

4. Las entidades pequeñas pueden implementar los elementos del ambiente de control de manera diferente a las entidades mayores. Por ejemplo, las entidades

pequeñas podrían no tener un código de conducta por escrito sino, desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y de la conducta ética a través de comunicaciones orales y con el ejemplo de la administración. De modo similar, los encargados del gobierno corporativo en las entidades pequeñas pueden no incluir un miembro independiente o externo.

El proceso de evaluación del riesgo por la entidad

5. El proceso de evaluación del riesgo por una entidad es su proceso para identificar y responder al riesgo de negocio y los resultados consecuentes.

Para fines de información financiera, el proceso de evaluación del riesgo por la entidad incluye cómo identifica la administración los riesgos relevantes para la preparación de estados financieros que den un punto de vista verdadero y razonable (o que se presenten razonablemente, respecto de todo lo de importancia relativa) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, cómo estima su importancia, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para manejarlos.

Por ejemplo, el proceso de evaluación del riesgo de la entidad puede atender a cómo considera la entidad la posibilidad de transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones importantes registradas en los estados financieros. Los riesgos relevantes para una información financiera confiable también se relacionan con hechos o transacciones específicos.

9. Los riesgos relevantes para la información financiera incluyen hechos y circunstancias externos e internos que pueden ocurrir y afectar de manera adversa la capacidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar e informar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la

administración en los estados financieros. Una vez que se identifican los riesgos, la administración considera su importancia, la probabilidad de su ocurrencia y cómo deberán manejarse.

La administración puede iniciar planes, programas o acciones para atender a riesgos específicos o puede decidir aceptar un riesgo debido al costo u otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno de operaciones. Cambios en el entorno de regulación o de operaciones pueden dar como resultado cambios en presiones competitivas y riesgos significativamente diferentes.*
- *Personal nuevo. El nuevo personal puede tener un diferente enfoque o entendimiento del control interno.*
- *Sistemas de información nuevos o renovados. Los cambios importantes y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.*
- *Crecimiento rápido. La expansión importante y rápida de las operaciones puede forzar los controles y aumentar el riesgo de una falla en los controles.*
- *Nueva tecnología. Incorporar nuevas tecnologías en los procesos de producción o sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.*

- *Nuevos modelos, productos o actividades del negocio. Introducirse a áreas o transacciones de negocios con las que tiene poca experiencia la entidad puede traer nuevos riesgos asociados con el control interno.*
- *Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden ir acompañadas de reducciones de personal y cambios en supervisión y segregación de deberes que pueden cambiar el riesgo asociado con el control interno.*
- *Operaciones extranjeras en expansión. La expansión o adquisición de operaciones extranjeras acarrea riesgos nuevos y a menudo únicos, que pueden afectar al control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o cambiados por transacciones en moneda extranjera.*
- *Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevos pronunciamientos contables o principios de contabilidad cambiantes puede afectar a los riesgos en la preparación de los estados financieros.*

Aplicación a entidades pequeñas

7. Los conceptos básicos del proceso de evaluación del riesgo por la entidad son relevantes para toda la entidad, sin importar tamaño, pero es probable que el proceso de evaluación del riesgo sea menos formal y estructurado en las entidades pequeñas que en las grandes. Todas las entidades deberán tener establecidos objetivos de información financiera, pero en las entidades pequeñas quizá se reconozcan implícitamente más que explícitamente. La administración debe estar enterada de los riesgos relacionados con estos objetivos sin el uso de un proceso

formal sino a través de implicación personal directa con los empleados y partes externas.

Sistemas de información, incluyendo los procesos relacionados de negocios, relevantes para la información financiera y comunicación

8. Un sistema de información consiste de infraestructura (física y componentes de hardware), software, personas, procedimientos y datos. La infraestructura y el software estarán ausentes, o tendrán menos importancia, en sistemas que sean exclusivamente o principalmente manuales. Muchos sistemas de información hacen uso extenso de tecnología de la información (TI).

10. El sistema de información relevante para los objetivos de información financiera, que incluye el sistema de información financiera, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (así como hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados. Las transacciones pueden iniciarse manualmente o automáticamente por procedimientos programados. El registro incluye identificar y capturar la información relevante de transacciones o hechos.

El procesamiento incluye funciones como edición y validación, cálculo, medición, valuación, resumen y conciliación, ya sea que se desempeñen por procedimientos automatizados o manuales. Informar se relaciona con la preparación de informes financieros así como otra información, en forma electrónica o impresa, que la entidad usa para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad y en otras funciones. La calidad de la información generada por el sistema afecta la capacidad de la administración para tomar decisiones apropiadas para administrar y controlar las actividades de la entidad y para preparar informes financieros confiables.

11. Consecuentemente, un sistema de información abarca métodos y registros que:

- *Identifican y registran todas las transacciones válidas.*
- *Describen oportunamente las transacciones con suficiente detalle para permitir la clasificación apropiada de las mismas para la información financiera.*
- *Miden el valor de las transacciones en una manera que permite registrar su valor monetario apropiado en los estados financieros.*
- *Determinan el periodo de tiempo en que las transacciones ocurrieron para permitir registrar las transacciones en el ejercicio contable apropiado.*
- *Presentan de manera apropiada las transacciones y revelaciones relacionadas en los estados financieros.*

11. Comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles individuales y responsabilidades correspondientes al control interno sobre la información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo se relacionan sus actividades en el sistema de información financiera con el trabajo de otros y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas.

12. La comunicación adopta formas como manuales de políticas, manuales de contabilidad y de información financiera y memorándums. La comunicación puede hacerse también de manera electrónica, oral y a través de las acciones de la administración.

Aplicación a entidades pequeñas

13. Los sistemas de información y procesos relacionados de negocios relevantes para la información financiera en entidades pequeñas pueden ser menos formales que en las entidades mayores, pero su papel es igual de importante.

Las entidades pequeñas con implicación activa de la administración pueden no necesitar descripciones extensas de los procedimientos de contabilidad, registros contables sofisticados o políticas escritas. La comunicación puede ser menos formal y más fácil de lograr en una entidad pequeña que en una entidad mayor, debido al tamaño y menor número de niveles de la entidad pequeña así como a la mayor visibilidad y disponibilidad de la administración.

Actividades de control

14. Actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directivas de la administración se llevan a cabo, por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen objetivos diversos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales.

15. *Generalmente, las actividades de control que pueden ser relevantes para una auditoría pueden categorizarse como políticas y procedimientos correspondientes a lo siguiente:*

- *Revisiones de desempeño. Estas actividades de control incluyen revisiones y análisis de desempeño real versus presupuestos, pronósticos y desempeño del periodo anterior; relacionar diferentes conjuntos de datos .operativos y financieros- entre sí, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y correctivas; comparar datos internos con fuentes externas de información; y revisión de desempeño funcional o de actividad, como la revisión que hace un gerente de préstamos al consumidor en un banco de los informes por sucursal, región, y tipo de préstamo para aprobaciones y cobros de los préstamos.*
- *Procesamiento de información. Se realiza una variedad de controles para verificar la exactitud, integridad y autorización de las transacciones. Los dos grandes agrupamientos de actividades de control de los sistemas de información son los controles de aplicación y los controles generales de TI. Los controles de aplicación sirven para el procesamiento de aplicaciones individuales. Estos controles ayudan a asegurar que ocurrieron las transacciones, que están autorizadas, y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos de controles de aplicación incluyen verificar la exactitud aritmética de los registros, mantenimiento y revisión de saldos de cuentas y balances de comprobación, controles automatizados como verificaciones de edición de datos de entrada y verificaciones de secuencia numérica, y seguimiento manual de informes de excepción.*

Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación ayudando a asegurar la operación apropiada continua de los sistemas de información. Los controles generales de TI comúnmente incluyen controles sobre centros de datos y operaciones en red; adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema; seguridad de acceso; y adquisición, desarrollo y mantenimiento del sistema de aplicación. Estos controles se aplican a entornos de computadora central, microcomputadoras y de usuario final. Los ejemplos de estos controles generales de TI son controles de cambio de programas, controles que restringen el acceso a programas o datos, controles sobre la implementación de nuevas emisiones de aplicaciones de software en paquetes, y controles sobre software del sistema que restringen acceso a, o monitorean, el uso de servicios del sistema que pudieran cambiar datos o registros financieros sin dejar un rastro de auditoría.

- *Controles físicos. Estas actividades abarcan la seguridad física de los activos, incluyendo salvaguardas adecuadas como instalaciones aseguradas sobre el acceso a activos y registros; autorización para acceso a programas de computadora y archivos de datos; y conteo periódico y comparación con cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, comparar los resultados de conteo de efectivo, valores e inventario con los registros contables). El grado en que los controles físicos que se proponen prevenir robo de activos son relevantes para la confiabilidad de la preparación de los estados financieros y, por lo tanto, para la auditoría, depende de circunstancias como cuando los activos son altamente susceptibles a malversación.*

Por ejemplo, estos controles ordinariamente no serían relevantes cuando se detectaran pérdidas de inventario conforme a inspección física periódica y se registraran en los estados financieros. Sin embargo, si para fines de información financiera la administración se apoya exclusivamente en registros de inventario perpetuo, los controles de seguridad física serían relevantes para la auditoría.

- *Segregación de deberes. Asignar a personas diferentes las responsabilidades de autorizar transacciones, registrarlas y mantener custodia de los activos, tiene la intención de reducir las oportunidades de permitir a alguna persona estar en posición tanto de perpetrar como de ocultar errores o fraude en el curso normal de los deberes de la persona.*

Los ejemplos de segregación de deberes incluyen informar, revisar y aprobar conciliaciones, y aprobación y control de documentos.

16. Ciertas actividades de control pueden depender de la existencia de políticas apropiadas de más alto nivel establecidas por la administración o por los encargados del gobierno corporativo. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse bajo lineamientos establecidos, como criterios de inversiones establecidos por los encargados del gobierno corporativo; alternativamente, las transacciones no rutinarias como adquisiciones o desembolsos importantes pueden requerir aprobación específica de alto nivel, incluyendo en algunos casos la de los accionistas.

Aplicación a entidades pequeñas

17. Es probable que los conceptos subyacentes a las actividades de control en las entidades pequeñas sean similares a los de las entidades mayores, pero la formalidad con que operan varía. Más aun, las entidades pequeñas pueden encontrar que ciertos tipos de actividades de control no son relevantes debido a controles aplicados por la administración. Por ejemplo, el que la administración retenga la autoridad para aprobar ventas a crédito, compras importantes y disposiciones en línea de crédito, puede dar un fuerte control sobre dichas actividades aminorando o eliminando la necesidad de actividades de control más detalladas. Una apropiada segregación de deberes a menudo parece presentar dificultades en las entidades pequeñas.

Sin embargo, aun las compañías que tienen sólo unos cuantos empleados tal vez puedan asignar sus responsabilidades para lograr una segregación apropiada o, si eso no es posible, usar supervisión de la administración sobre las actividades incompatibles para lograr los objetivos de control.

Monitoreo de controles

18. Una importante responsabilidad de la administración es establecer y mantener el control interno de manera continua. El monitoreo de los controles por la administración incluye considerar si están operando como se planeó y que éstos se modifican según sea apropiado por cambios en las condiciones. El monitoreo de los controles puede incluir actividades como revisión de la administración de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, evaluación de los auditores internos del cumplimiento del personal de ventas con las políticas de la entidad sobre términos de los contratos de ventas, y una supervisión del departamento legal del cumplimiento de las políticas éticas o de prácticas de negocio de la entidad.

19. *El monitoreo de los controles es un proceso para evaluar la calidad del desempeño del control interno después de un tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles de manera puntual y tomar las acciones correctivas necesarias. El monitoreo se hace para asegurar que los controles siguen operando de manera efectiva. Por ejemplo, si la puntualidad y exactitud de las conciliaciones bancarias no se monitorean, es probable que el personal deje de prepararlas. El monitoreo de los controles se logra mediante actividades continuas de monitoreo, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas.*

20. *Las actividades continuas de monitoreo se integran en las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión. Los gerentes de ventas, de compras y de producción a niveles divisionales y corporativos están en contacto con las operaciones y pueden cuestionar los informes que difieran de manera importante de su conocimiento de las operaciones.*

21. *En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de los controles de una entidad a través de evaluaciones separadas. Regularmente proporcionan información sobre el funcionamiento del control interno, centrandose considerable atención en evaluar el diseño y operación del control interno.*

Comunican información sobre las fuerzas y debilidades y recomendaciones para mejorar el control interno.

22. *Las actividades de monitoreo pueden incluir el uso de información de comunicaciones de partes externas que pueden indicar problemas o áreas que necesitan mejoras. Los clientes, de manera implícita, corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al quejarse sobre los cargos.*

Además, los reguladores pueden comunicarse con la entidad respecto a asuntos que afecten al funcionamiento del control interno, por ejemplo, comunicaciones concernientes a exámenes de las dependencias reguladoras de bancos. También, la administración puede considerar comunicaciones relativas al control interno por auditores externos al desempeñar actividades de monitoreo.

Aplicación a entidades pequeñas

23. Es más probable que las actividades continuas de monitoreo de las entidades pequeñas sean informales y se desempeñen típicamente como parte de la administración general de las operaciones de la entidad. La estrecha implicación de la administración en las operaciones a menudo identificará las variaciones importantes respecto de las expectativas y las faltas de exactitud en los datos financieros, lo que llevará a acciones correctivas al control.

Apéndice 3

Condiciones y Hechos Que Pueden Indicar Riesgos De Representación Errónea De Importancia Relativa

Los siguientes son ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de representación errónea de importancia relativa. Los ejemplos que se dan cubren una amplia gama de condiciones y hechos; sin embargo, no todas las condiciones y hechos son relevantes para todos los trabajos de auditoría y la lista de los ejemplos no es necesariamente completa.

- *Operaciones en regiones que son económicamente inestables, por ejemplo, países con devaluación importante de la moneda o con economías altamente inflacionarias.*

- *Operaciones expuestas a mercados volátiles, por ejemplo, el comercio de futuros.*
- *Alto grado de regulaciones complejas.*
- *Problemas de negocio en marcha y de liquidez, incluyendo pérdida de clientes importantes.*
- *Impedimentos a la disponibilidad de capital y crédito.*
- *Cambios en la industria en que opera la entidad.*
- *Cambios en la cadena de suministros.*
- *Desarrollar u ofrecer nuevos productos o servicios, o cambiar a nuevas líneas de negocio.*
- *Expansión a nuevas localidades.*
- *Cambios en la entidad como grandes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.*
- *Probabilidad de venta de las entidades o segmentos del negocio.*
- *Alianzas y negocios conjuntos complejos.*

- *Uso de financiamiento fuera del balance general, entidades de propósito especial y otros arreglos financieros complejos.*
- *Transacciones importantes con partes relacionadas.*
- *Falta de personal con habilidades en contabilidad e información financiera.*
- *Cambios en personal clave incluyendo salida de ejecutivos clave.*
- *Debilidades en el control interno, especialmente las que no son atendidas por la administración.*
- *Inconsistencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocios.*
- *Cambios en el entorno de TI.*
- *Instalación de nuevos sistemas importantes de TI relacionados con información financiera.*
- *Investigaciones de las operaciones o resultados financieros de la entidad por organismos reguladores o gubernamentales*
- *Representaciones erróneas pasadas, historia de errores o una cantidad importante de ajustes al final del ejercicio.*

- *Cantidad importante de transacciones no rutinarias o no sistemáticas incluyendo transacciones intercompañía y transacciones de grandes ingresos al final del ejercicio.*
- *Transacciones que se registran con base en las intenciones de la administración, por ejemplo, refinanciamiento de deuda, activos por vender y clasificación de valores comerciales.*
- *Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.*
- *Mediciones contables que implican procesos complejos.*
- *Hechos o transacciones que implican una importante falta de certeza en la medición, incluyendo estimaciones contables.*
- *Litigios pendientes y pasivos contingentes, por ejemplo, garantías sobre ventas, garantías financieras y saneamiento ambiental.*

4.2.1. Análisis De La Norma Internacional De Auditoría N° 315 “Entendimiento De La Entidad Y su Entorno y Valoración De Los Riesgos De Declaraciones equivocadas Importantes”

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados.

Esta norma requiere lo siguiente:

- Procedimientos de valoración de riesgos y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo el control interno.
- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.
- Valoración de los riesgos de declaraciones equivocadas importantes
- Comunicación con quien están a cargo del mando o de la administración.
- Documentación

Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. Todos estos

aspectos deben ser discutidos por el auditor con su equipo de trabajo. Esta norma es muy detallada y se refiere muy explícitamente a todos los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este importante cometido. En particular, la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para mitigar esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

Como parte esencial del entendimiento de la entidad y su entorno, se establecen un marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce juicio profesional sobre la valoración de los riesgos de declaraciones equivocadas importantes de los estados financieros y responde a esos riesgos a través de una auditoría, por ejemplo:

- Cuando establece la importancia y evalúa si el juicio acerca de esta importancia permanece apropiado durante el desarrollo del proceso de auditoría.
- Considera lo apropiado de las políticas de contabilidad aplicadas y lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.
- Indican áreas en las que pueden ser necesarias consideración especial de auditoría, por ejemplo, aquellas transacciones que indiquen fraude.
- Desarrolla expectativas para uso cuando realice procedimientos analíticos.
- Diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable.

- Evalúa la evidencia de auditoría, incluyendo la razonabilidad de los estimados de contabilidad y las representaciones orales y escritas de la administración.

El auditor debe obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría. El auditor usará el entendimiento del control interno para identificar los tipos de declaraciones equivocadas potenciales, considerar los factores que afectan los riesgos de declaración equivocada importante y diseñar la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales.

Entre los aspectos que debe tomar en cuenta el auditor para la obtención de la entidad y su entorno, se destacan:

- Indagaciones a la administración y a otros al interior de la entidad.
- Procedimientos analíticos.
- Observación e inspección.

El auditor también debe tener en cuenta que debe realizar otros procedimientos de auditoría donde la información obtenida pueda ser de gran ayuda en la identificación de riesgo de declaración equivocada. Cabe destacar que el hacer indagaciones no solo con la administración sino también con otras personas que pertenezcan a la entidad, también puede ser útil para proveerle al auditor una perspectiva diferente a la de la administración.

Es importante tener presente, que si el auditor tiene la intención de usar información sobre la entidad y su entorno obtenido en periodos anteriores, el auditor debe determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de tal información en la auditoría actual.

Otro aspecto relevante, es que los miembros del equipo de auditoría deben discutir la susceptibilidad de la entidad frente a declaraciones equivocadas importantes de los estados financieros, esta discusión provee una oportunidad para que los miembros del equipo con más experiencia, incluyendo el socio encargado, compartan sus puntos de vista basados en la entidad.

El entendimiento de la entidad y su entorno incluyen:

- Industrias, regulación y otros factores externos, teniendo en cuenta la estructura conceptual de presentación de informes financieros aplicables.
- Naturaleza de la entidad, incluyendo la aplicación que hace la entidad de las políticas de contabilidad.
- Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados, incluyendo los procesos de valoración de riesgos de la entidad.
- Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- Control interno.

También podemos destacar que la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de valoración de riesgos para obtener el entendimiento dependen de las circunstancias del contrato, tales como el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia del auditor con ello.

En relación a la naturaleza de la entidad el auditor debe obtener un entendimiento, se refiere a las operaciones de la entidad, su propiedad, tipos de inversión que se está haciendo y planea realizar la manera como la entidad está estructurada y financiada.

El entendimiento de la relación de los propietarios y otras personas o entidades es también importante para determinar si otras transacciones han sido identificadas y contabilizadas apropiadamente.

El auditor usará el entendimiento del control para identificar los tipos de declaraciones equivocadas potenciales, considerar los factores que afectan los riesgos de declaraciones equivocadas importantes y diseñar la naturaleza, oportunidad, y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales.

El control interno consta de los siguientes componentes:

- El ambiente de control;
- El proceso de evaluación de riesgos;
- El sistema de información, incluyendo los procesos relacionados de negocios concernientes a los informes de estados financieros y de comunicación;

- Actividades de control;
- Seguimiento y supervisión de controles.

La forma en la cual el control interno es diseñado e implementado varía con el tamaño y la complejidad de la entidad. Si son entidades pequeñas pueden usar procesos más simples y menos formales para lograr sus objetivos.

Existe una relación directa entre los objetivos de la entidad y los controles que implementan para proveer seguridad razonable sobre su logro. Si los objetivos de la entidad, y los controles vinculados, se relacionan con la presentación de informes financieros, las operaciones y el cumplimiento, no todos esos objetivos son relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad.

La obtención de un entendimiento del control interno implica la evaluación del diseño del control interno implica la evaluación del diseño de un control y la determinación si éste ha sido implementado, destacando que los procedimientos de evaluación de riesgo para obtener evidencia de auditoría acerca del diseño e implementación de controles puede incluir preguntas al personal de la entidad, observar la aplicación de los controles específicos, inspección de documentos y reportes, y el seguimiento de transacciones a través del sistema de información concerniente al reporte financiero.

El ambiente de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia que la gente tiene sobre el control. Es el fundamento para el control interno efectivo, y provee disciplina y estructura.

El ambiente de control comprende:

- Comunicación y cumplimiento forzoso de la integridad y de los valores éticos (la efectividad de los controles no puede estar por encima de la integridad y los valores éticos de la gente que los crea, administra y monitorea).
- Compromiso por la competencia (incluye la consideración que hace la administración sobre los niveles de competencia requeridos por los trabajos particulares y la manera como esos niveles se convierten en las habilidades y el conocimiento requerido).
- Participación de quienes están a cargo del gobierno (los atributos de quienes están a cargo del gobierno incluyen independencia de la administración, su experiencia y posición, la extensión de su participación, la información que reciben, el grado en el cual se originan preguntas difíciles y son resueltas junto con la administración, y su interacción con los auditores internos y externos)
- Filosofía y estilo de operación de la administración (comprende características que pueden incluir: actitudes y acciones de la administración hacia la presentación de informes financieros; y actitudes de la administración frente al procesamiento de información y frente a las funciones y el personal de contabilidad).
- Estructura organizacional (provee la estructura conceptual dentro de la cual se planean, ejecutan, controlan, y revisan sus actividades por el logro de los objetivos amplios de la entidad).

- Asignación de autoridad y responsabilidad (incluye la manera como se asignan la autoridad y la responsabilidad por actividades de operación y la manera como se establecen las jerarquías de relación y autorización).
- Políticas y prácticas de recursos humanos (estas se encuentran relacionadas con contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, consejería, promoción, compensación y acciones remediales).

El proceso de valoración de riesgos de la entidad es un proceso para identificar y responder a los riesgos de negocio y los resultados de que de ello se derivan. Para propósitos de la presentación de informes financieros, el proceso de valoración de riesgos de la entidad incluye la manera como la administración identifica los riesgos concernientes para la preparación de estados financieros que da origen a un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con la estructura conceptual aplicable de presentación de informes financieros, estima su importancia, valora la probabilidad de su ocurrencia, y decide las acciones consiguientes para administrarlos.

Los riesgos concernientes para la presentación de informes financieros incluyen eventos y circunstancias externos e internos que pueden ocurrir y afectar de manera adversa la habilidad de una entidad para iniciar, registrar, procesar, y reportar datos financieros consistentes con las aserciones de la administración contenidas en los estados financieros.

Los conceptos básicos del proceso de valoración de riesgos de la entidad deben estar presentes en cada entidad, independiente del tamaño, pero el proceso de valoración de riesgos es probable que sea menos formal y esté menos estructurado en las grandes. Todas las entidades deben haber establecido objetivos de presentación

de informes financieros, pero ellos pueden haber sido reconocidos implícita más que explícitamente en las entidades pequeñas.

Cabe destacar que las entidades pequeñas pueden implementar los elementos del ambiente de control de manera diferente a como lo hacen las entidades más grandes.

En relación a la valoración de declaración equivocada importante el auditor debe identificar y valorar los riesgos a nivel de estado financiero, y a nivel de afirmación para clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones.

Los siguientes son algunos ejemplos de condiciones y eventos que pueden señalar la existencia de riesgos de declaraciones equivocadas:

- Operaciones en regiones que son económicamente inestables.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles.
- Alto grado de regulación compleja.
- Problemas de empresa en marcha y de liquidez incluyendo pérdida de clientes significativos.
- Limitaciones sobre la disponibilidad de capital y crédito.
- Cambios en la industria en la cual opera la entidad.
- Expansión hacia nuevas ubicaciones.

- Cambios en el ambiente IT.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos de contabilidad.
- Procesos complejos relacionados con mediciones contables, etc

Al hacer las valoraciones de los riesgos, el auditor puede identificar los controles que es probable que prevengan, o detecten y corrijan, declaración equivocada importante en afirmaciones específicas. Generalmente, el auditor obtendrá un entendimiento de los controles y los relaciona con las afirmaciones en el contexto de los procesos y sistemas en los cuales existen.

Los controles se pueden relacionar con una afirmación ya sea directa o indirectamente. A más indirecta sea la relación, menos efectivo puede ser el control para prevenir, o para detectar y corregir, declaraciones equivocadas en esa afirmación.

4.3. Análisis Comparativo Entre la Norma Local Declaración Sobre Normas Y Procedimientos De Auditorías N°6 Planeación Y Supervisión Y La Norma Internacional De Auditoría N° 300 Planeación De Una Auditoría De Los Estados Financieros

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor.

La mayoría de este grupo de normas son contempladas también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

En el momento de realizar una auditoría en Venezuela nos guiábamos por las Normas Y Procedimientos de Auditoría (DNA's) o las Normas de Auditoría De Aceptación General (NAGA's), El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

En la actualidad, para finales del año 2008 se empezaran a aplicar las normas internacionales de auditoría para todas las empresas.

En el presente trabajo analizamos la Norma Internacional de Auditoría N° 300 "Planeación de una auditoría de los estados financieros", al desarrollar esta norma y una vez comparándola con la norma local DNA N° 6 "Planeación y supervisión" nos dimos cuenta que los conocimientos que ya habíamos obtenido en relación a esta norma local, no existe gran diferencia al momento de la aplicación de la norma internacional, ya que dicha norma internacional nos plantea prácticamente lo mismo que ya sabíamos acerca de la planeación de una auditoría, cabe destacar que por

tratarse de una norma internacional, esta es más amplia, detallada y explícita en su contenido.

Para tener una mejor comprensión de esta comparación, le expondremos un resumen de cada norma antes mencionadas:

DNA N° 6 “Planeamiento Y Supervisión”

"La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado". Por la gran importancia que se le ha dado al planeamiento en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo", es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

En el caso, de una comisión de auditoría la supervisión del trabajo debe efectuarse en forma oportuna a todas las fases del proceso, eso es a planeamiento, trabajo de campo y elaboración del informe, permitiendo garantizar su calidad profesional. En los papeles de trabajo, debe dejarse constancia de esta supervisión.

Norma Internacional de Auditoría n° 300 “Planeación de una auditoría de estados financieros”:

La planeación implica el desarrollo de una estrategia general para el enfoque, énfasis, oportunidad y conducción del contrato y de un plan de trabajo con un detallado enfoque de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se van a realizar y lo racional de su elección. Una planeación adecuada ayuda a asegurar que se ha dedicado suficiente atención a las áreas importantes del trabajo, que los problemas potenciales son identificados de manera oportuna y que el contrato está organizado y dirigido de manera organizada de forma que permita llevarse a cabo de una manera efectiva y eficiente.

La naturaleza y extensión de las actividades de planeación varían de acuerdo al tamaño y complejidad de la entidad, de la experiencia previa del auditor con la entidad y de la comprensión sobre la entidad y su entorno incluyendo su control interno. En todo momento durante la planeación de la auditoría el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen declaraciones equivocadas importantes en la temática, el auditor también debe reconocer que pueden surgir circunstancias que den como resultado la necesidad de cambiar la estrategia general para el enfoque y la conducción del trabajo y de los procedimientos de auditorías planeados.

En la planeación de un trabajo el auditor considerará la oportunidad y secuencia de ciertas actividades de planeación y los procedimientos de auditoría que necesiten ser completados antes de la realización de procedimientos de auditorías adicionales.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

Las Normas Internacionales se encuentran definidas dentro del campo institucional, el área en la cual se enmarca es la fiscal y tributaria; su perfil es la aplicación de legislación. En la actualidad despliega sus prácticos contables basados en los Principios y Normas de Contabilidad Generalmente Aceptados, creados como elementos que permitan relacionar el registro de las transacciones económicas y la aplicación de atributos propios de la información contable, como son la comprensibilidad, pertenencia, confiabilidad y comparabilidad.

Las Normas Internacionales de Auditoría pretenden su aceptación y aplicación mundial; sin embargo, no prevalecen sobre las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de información financiera en cada país. En la medida en que estas normas estén de acuerdo con las reglamentaciones locales sobre un asunto en particular, la auditoría de la información financiera en dicho país estará realizada de acuerdo con dichas reglamentaciones y cumplirá automáticamente con las normas internacionales relacionadas en la materia referente a los procedimientos de aplicación de las mismas.

Sin embargo, los pronunciamientos de IAASB rigen los trabajos de auditoría, revisión, otros trabajos para atestiguar y servicios relacionados que se conducen de acuerdo con normas internacionales. No pasan por encima de las leyes o regulaciones locales que rigen la auditoría de estados financieros históricos o trabajos de

atestiguamiento sobre otra información en un país determinado, las cuales se requiere seguir de acuerdo a las normas nacionales de dicho país.

En caso de que las normas difieran de, o entren en conflicto con, las normas del comité de prácticas internacionales de auditorías (IAASB) sobre una materia en particular, un trabajo conducido de acuerdo con las leyes o regulaciones locales no cumplirá de manera automática con las normas de (IAASB).

Un contador profesional no deberá representar un cumplimiento con las normas de (IAASB) a menos que el contador profesional haya cumplido totalmente con todas las que sean relevantes para el trabajo” Incrementa la cultura respecto a la auditoría de información financiera. Los auditores pueden utilizar las NIA como una fuente supletoria de las reglamentaciones sobre normas de auditoría locales, en aquellos asuntos pendientes de reglamentar en las propias normas locales.

Las Normas Internacionales de Auditoría en la actualidad son de mucha importancia para todo profesional que esté vinculado con el mundo financiero, por tal razón es importante determinar que tanto los estudiantes como los profesionales estén en conocimiento de la existencia de éstas normas. Los contadores públicos debemos estar actualizado en materia de dichas normas, no solo en su preparación sino en su lectura y análisis.

5.2. Recomendaciones

Las Normas Internacionales de Auditoría tienen como propósito establecer lineamientos que permitan la estandarización de la presentación de los estados financieros a nivel mundial. Es importante verificar si estas normas internacionales de auditoría se están cumpliendo de manera eficaz y eficiente en Venezuela, ya que al momento de que surgieran negociaciones económicas entre empresas de diferentes países que coticen en la bolsa de valores no existiera diferencia alguna en la presentación de sus Estados Financieros.

Es importante para nuestro país conocer la implementación de estas normas internacionales, ya que de esta manera se logra un estándar en la forma en que los Contadores Públicos presenten los Estados Financieros de las empresas y los informes de auditoría rigiéndose por lineamientos que son de utilización a escala mundial, facilitando así los acuerdos económicos y financieros entre empresas nacionales e internacionales.

Todo profesional que tenga el conocimiento previo de estas normas estará en capacidad de diseñar, plantear, evaluar y desarrollar estados financieros a nivel mundial.

Para llegar a estas consolidaciones, es necesario que el auditor sea conocedor de las normas internacionales de auditoría para que así puedan desarrollar su trabajo de forma eficiente y eficaz y este sea valorado en cualquier país.

Se debe tener en cuenta que antes de implementar o adoptar cualquiera de estos procedimientos es necesario que se analicen. Por otro lado es evidente la ventaja que traerá consigo el correcto apego a todas estas normativas, trayendo como

resultado un "transparente" ejercicio económico, a la vez que se permite la unificación de criterios a escala global.

Según los procedimientos desarrollados a lo largo de la investigación, la adopción de estas normas permitirá a Venezuela crear las condiciones para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando la comparabilidad de las cuentas en el mercado para la competencia y la circulación de capitales y evitar así la costosa tarea de tener que traducir las mismas cuentas a diferentes normas internacionales.

Cuando hablamos de los procesos de adopción por primera vez los contadores Públicos deben de emplear las Normas Internacionales de Información Financiera, las Normas Internacionales de Información Financiera, en sí mismas, tienen un concepto de integralidad, lo que nos lleva a concluir que, si una entidad deja de aplicar esta normativa, simplemente está incumpliendo un requisito indispensable en las operaciones financieras-contables.

BIBLIOGRAFÍA

Blanco Luna, Yanel. Navas Bolívar Reinaldo. Auditoría 2005.

Balestrini, M. (1999). Procedimientos y Técnicas de la Investigación Documental. Caracas: Editorial Panapo.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1999). Metodología de la Investigación. México: McGraw Hill Interamericana.

Hurtado, J. (1998). Metodología de la Investigación Holística. Caracas: Sypal.

Méndez, C. (2004). Metodología. Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación. (3ª ed.). Colombia: McGraw Hill.

Ministerio de Finanzas (2002). Reglamentada Solicitud de Devolución de Créditos Fiscales a Exportadores. Publicación semanal del Ministerio de Finanzas. Edición N°16. Octubre 2002. Disponible en: boletin_finanzas@mf.gov.ve. [Consulta, noviembre 2005].

Pinto-Aliaga, U. (2003). Venezuela Ante los Mercados Internacionales. Barquisimeto, Venezuela: Ediciones Proinlara.

Ramírez, T. (1996). Cómo Hacer un Proyecto de Investigación. Caracas: Editorial Carhel, C.A.

Sabino, C. (2002). El Proceso de Investigación. Caracas: Editorial Panapo

Seijas, H. (1991). Como Hacer una Tesis. México: Editorial Gedisa.

Gutiérrez Viguera, M. (2008). Sectorización de las nuevas normas de Contabilidad. México: Editorial Gedisa.

<http://sonmer09.googlepages.com/DNA-6PlanificacinySupervisin.pdf>

<http://www.monografias.com/trabajos14/auditoría/auditoría.shtml>

<http://www.mailxmail.com/curso/empresa/auditoríaelemental/capitulo4.htm>

<http://atenea.unicauca.edu.co/~gcuellar/nuevavision.htm>

[http://www.romeliarodriguezv.com.ve/files/NORMAS%20DE%20AUDITORI
A%20GENERALMENTE%20ACEPTADAS%20\(NAGAS\).pdf](http://www.romeliarodriguezv.com.ve/files/NORMAS%20DE%20AUDITORI
A%20GENERALMENTE%20ACEPTADAS%20(NAGAS).pdf)

<http://fccea.unicauca.edu.co/old/aseguramiento.htm>

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

TÍTULO	Análisis Y Síntesis De Los Cursos Especiales De Grado
SUBTÍTULO	Análisis de las Normas Internacionales de Auditoría Número 300 (Planeación de Una Auditoría De Estados Financieros) - 315 (Entendimiento De La Entidad Y Su Entorno y Valoración de los Riesgos De Declaraciones Equivocadas Importantes) y su Adopción en Venezuela.

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Rodríguez B, Mariela	CVLAC: 17.235.823 EMAIL:mrodriguez2501@hotmail.com
Rojas G, Pattryk J	CVLAC: 17.956.191. E MAIL: pattryk_r@hotmail.com
	CVLAC: E-MAIL:
	CVLAC: E-MAIL:

PALABRAS O FRASES CLAVES:AdopciónNormas InternacionalAplicación

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

ÁREA	SUB ÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACTO):

En el actual contexto mundial, se advierten importantes cambios en los conceptos y en las concepciones tradicionales, donde se tiende a la globalización de la producción y a la regionalización de los mercados. Las Normas Internacionales de Auditoría en la actualidad son de mucha importancia para todo profesional que esté vinculado con el mundo financiero, por tal razón los contadores públicos debemos estar actualizados en materia de dichas normas, no solo en su preparación sino en su lectura y análisis. El propósito de este estudio es analizar la adopción de las normas internacionales de auditorías en Venezuela, tomando en cuenta la información difundida por los organismos encargados y la información que tienen los estudiantes, contadores públicos y público en general a cerca de la implantación de dichas normas en el país. Este es un estudio con un tipo de investigación descriptiva ya que busca analizar las características de un fenómeno y sus componentes, así mismo la investigación es documental porque al realizarla nos valimos de información contenida en documentos impresos.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO / CVLAC / E-MAIL				
Iris González	ROL	CA	AS	TU	JU
			X	X	X
	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL	irismargonzalez@gmail.com			
	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	18
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS:**ARCHIVO (S):**

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Análisis y Síntesis de los cursos Especiales de Grado.doc	Application/msword

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: Análisis de las NIA **(OBLIGATORIO)**

TEMPORAL: 6 meses **(OBLIGATORIO)**

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Licenciado en Contaduría Pública _____

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado _____

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública _____

INSTITUCION:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui _____

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS**DERECHOS:**

DE ACUERDO AL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DE TRABAJOS DE GRADO: “LOS TRABAJOS DE GRADO SON DE EXCLUSIVA PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD, Y SOLO PODRAN SER UTILIZADOS CON OTROS FINES CON EL CONSENTIMIENTO DEL CONSEJO DE NÚCLEO RESPECTIVO, QUIEN LO PARTICIPARÁ AL CONSEJO UNIVERSITARIO”.

Rodríguez, Mariela
C.I: 17.235.823
AUTOR

AUTOR

Rojas, Pattryk
C.I: 17.956.191
AUTOR

Iris González
C.I: 10.830.599
TUTOR

TUTOR

JURADO

**POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS
CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

PROF. Daysi Rodríguez