

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



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

Integrantes:

Gómez Graciela	C.I 17.411.945
Rodríguez, Marlin	C.I 16.926.834

**Trabajo Especial de Grado Presentado como Requisito Parcial para
Optar al Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

Abril 2009

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Parte I

“Análisis De Las Normas Internacionales De Auditoría NIA 600 Relativa Al Uso Del Trabajo De Otros Auditores Y NIA 610 Titulada Consideración Del Trabajo De Auditoría Interna”

Parte II

“Estudio Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N° 18 Ingresos Ordinarios y la Norma Internacional de Contabilidad N° 23 relacionado con los Costos por Intereses”

Realizado Por

**Gómez Graciela
C.I 17.411.945**

**Rodríguez, Marlin
C.I 16.926.834**

**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
 COMISIÓN DE TRABAJO DE GRADO
 CURSOS ESPECIALES DE GRADO

ACTA DE GRADO NRO. CEG-67

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

BR. GOMEZ B. GRACIELA DEL VALLE C.I. NRO. 17.411.945

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

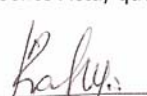
CONTADURÍA PÚBLICA

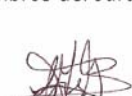
Hacen constar que después de haber realizado la evaluación a que se refiere el Reglamento de Trabajo de Grado de la Universidad de Oriente, se obtuvo el siguiente resultado.

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

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




PROF. MANUEL RAMOS
 Miembro Principal


PROF. JUAN MARTÍNEZ
 Miembro Principal


PROF. IRIS GONZÁLEZ
 Miembro Principal

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

PROF. TAY M. RODRÍGUEZ
 Directora



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

ACTA DE GRADO NRO. CEG-75

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

BR. RODRÍGUEZ G. MARLIN L. C.I. NRO. 16.926.834

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

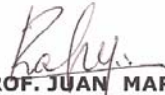
CONTADURÍA PÚBLICA


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

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

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


PROF. MANUEL RAMOS
Miembro Principal


PROF. JUAN MARTÍNEZ
Miembro Principal


PROF. IRIS GONZÁLEZ
Miembro Principal

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


PROF. TAY M. RODRÍGUEZ
Directora



ÍNDICE GENERAL

RESOLUCIÓN	x
INTRODUCCIÓN DE LAS ÁREAS DE GRADO.....	xvii
OBJETIVOS	xviii
General:.....	xviii
Objetivos Específicos:.....	xviii
JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA GENERAL.....	xix
METODOLOGÍA	xx
PARTE I.....	xxi
RESUMEN.....	xxii
INTRODUCCIÓN	xxiii
CAPITULO I.....	26
EL PROBLEMA	26
1.1 Planteamiento del Problema	26
1.2 Objetivos de la Investigación.....	30
1.2.1 Objetivo General	30
1.2.2 Objetivos Específicos.....	30
1.3 Justificación e Importancia	31
1.4 Glosario De Términos.....	33

CAPÍTULO II	36
MARCO TEÓRICO.....	36
2.1 Definición de Auditoría.....	36
2.2 Evolución De La Auditoria	37
2.2.1 Historia De La Auditoría.....	38
2.2.2 Las Auditorias Iniciales.....	40
2.2.3. La Auditoria Actual.....	41
2.2.4 Normas Internacionales De Auditoria.....	43
2.2.5 Cronología De Las Normas Internacionales De Auditoria (NIA).....	44
2.2.6 Resumen De Las Normas Internacionales De Auditoria	47
2.2.7 Resumen de las DNA	69
2.2.8 Importancia de la Responsabilidad del Auditor	77
2.2.9 Enfoque Moderno de la Auditoría Interna	79
2.2.9.1 Objetivo de la Auditoría Interna.....	80
2.2.10 La profesión de Auditor Interno.....	81
2.2.11 Tipos de Auditoría (interna – externa)	83
2.2.12 Diferencia Entre La Auditoría Interna Y La Externa.....	84
2.2.13 Auditoría Interna.	85
2.2.14 Auditoría Externa	88
2.2.15 Diferencia Entre Auditoría Interna Y Extena.....	89
2.2.16 Auditoría Interna Como Herramienta De Dirección	90

2.2.17 Auditores Internos. Características y requisitos personales y profesionales.....	91
2.3 Situación de la Auditoría Interna en Venezuela.....	92
2.4 Cambios de Paradigmas en Auditoría Interna.....	94
CAPÍTULO III.....	96
MARCO METODOLÓGICO.....	96
3.1 Tipo de Investigación.....	96
3.2 Diseño De La Investigación.....	96
3.3 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información.....	97
CAPÍTULO IV.....	100
4.1 NORMA TEXTUAL NIA 600 USO DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES.....	100
4.1.1 ANÁLISIS DE LA NORMAS INTERNACIONAL DE AUDITORÍA NIA 600 USO DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES.....	107
4.2 NORMA TEXTUAL NIA 610 CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA.....	114
4.2.1 ANÁLISIS DE LA NORMAS INTERNACIONAL DE AUDITORÍA NIA 610 CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA.....	120
4.3 COMPARACIÓN ENTRE LA DNA 5 EFECTOS DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA EN EL ALCANCE DEL EXAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE Y LAS NIA's 600 Y 610.....	127

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	133
Conclusiones	133
Recomendaciones.....	136
Referencias Bibliográficas	137
Metadatos Para Trabajos De Grado, Tesis Y Ascenso:	138
PARTE II	143
INTRODUCCIÓN	144
CAPÍTULO I.....	146
1.1 Planteamiento Del Problema.....	146
1.2 Objetivos De La Investigación.....	149
1.2.1 Objetivo General:	149
1.2.2 Objetivos Específicos:.....	149
1.3 Justificación.....	150
1.4 Definición De Las Normas Internacionales De Contabilidad.....	151
1.5 Elaboración De Las Normas Internacionales De Contabilidad.....	151
1.6 Proceso De Elaboración De Una Norma Internacional De Contabilidad	152
1.7 Aplicación De Las Normas Internacionales De Contabilidad	154
1.8 La Aplicación De Las Nic En Venezuela	154
CAPÍTULO II	157

2.1 Estudio Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N° 18 Ingresos Ordinarios.....	157
2.2 Análisis De La Norma Internacional De Contabilidad Nic 18 Ingresos Ordinarios	168
CAPÍTULO III.....	177
3.1 Análisis Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N° 23 Relacionado Con Los Costos Por Intereses	177
3.2 Análisis Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N°23 Relacionado Con Los Costos Por Intereses	184
CAPITULO IV	189
4.1 Conclusiones	189
BIBLIOGRAFÍA	192
Metadatos Para Trabajos De Grado, Tesis Y Ascenso:	193



RESOLUCIÓN

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

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

DEDICATORIA

Este logro es una parte de mi vida y el comienzo de otras etapas y es por esto que quiero compartirlo y dedicarlo a:

A **JESÚS, MARIA Y JOSÉ**, y a la **VIRGEN DEL VALLE**, por permitirme llegar a este momento tan especial en mi vida, por todo el amor con que me rodean y estar siempre a mi lado.

A mis PADRES:

Mi madre **YURAIMA**, porque se que no me equivoco al decir que eres la madre más especial y bella del mundo, por tus consejos, por tus palabras de ánimo y alegría, por toda tu comprensión y amor.

Mi padre **JESÚS**, por ser un hombre sencillo e inteligente, por tu apoyo incondicional, tu cariño, por los consejos que me has dado, todos los esfuerzos que has realizado, los valores que me has heredado. El ser que más respeto y admiro.

Por todo esto y más ¡GRACIAS LOS AMO! ESTE LOGRO ES PARA USTEDES.

A mis HERMANOS:

SONNY MARIA, a ti por ser mi segunda madre, por ser mi guía, mi mejor amiga y mi más fiel compañera, te admiro y te amo. Este logro también es tuyo.

JESÚS MANUEL, a ti mi hermano por ser tan dulce y especial, por cuidarme y protegerme y por darme ese pedacito de ti, a mi sobrino **DIEGO ALEJANDRO** a quien también quiero dedicar este logro por alegrarme los días y hacerme feliz. ¡Los adoro!

Y a mi gran Hermano **JOSÉ ALEXIS**, por ser mi morocho, por llenar toda mi vida de alegría y ser tan inteligente, por compartir conmigo todos mis sueños y ser mi cómplice en todo. Eres muy importante para mí. **¡Te adoro!**

DEDICATORIA

Este logro es uno de los más anhelados en mi vida y por esta razón quiero dedicarlo a todos los que colaboraron y me dieron su incondicional apoyo para llevarlo a cabo:

En primer lugar es dedicado a **Dios**, mi guía en todo momento y al **Arcángel Miguel** mi protector.

A mis padres, **Marco y Luisa**. Este logro les pertenece más que a mi misma por enseñarme la vida de una manera bonita, los valores y conocimientos para lograr todo lo que ahora tengo, Ma... Pa... Los adoro!

A mis hermanas **Marian y Marlui**.

Por estar ahí escuchando mis quejas y dándome su apoyo. **¡Las amo!**

A mi amor **Víctor Luis**.

Por ser mi compañero y parte de este logro a lo largo de toda la carrera por escucharme en silencio, regañarme cuando fue necesario y ayudarme a pasar los obstáculos en el camino **!Te amo!**

A mis amigas hermosas y súper especiales, **Anaïs, Kelly y Fela**, Sin ustedes este sueño hubiese sido una pesadilla, siempre pendiente de mí y de buscar la otra manera para llegar al final. Son y siempre serán las responsables de este logro, con ustedes aprendí muchísimo. Las quiero y admiro un montón.

AGRADECIMIENTOS

Son muchas las personas especiales a las que me gustaría agradecerle su amistad, apoyo, ánimo y compañía en el recorrido para alcanzar este sueño.

A los más especiales de todos, a **JESÚS, MARIA Y JOSÉ** y a la **VIRGEN DEL VALLE**, por estar siempre a mi lado iluminándome, guiándome y protegiéndome y por ayudarme a alcanzar esta meta. **GRACIAS** por llenar mi vida de dicha y bendiciones.

A mis **Padres** porque gracias a su cariño, guía y apoyo he llegado a realizar uno de mis más grandes anhelos.

A mis **3 Hermanos** por ser los mejores hermanos que la vida me ha regalado, mis confidentes y mis más grandes apoyos.

A mi **Cuñado, Dr. Eduardo López**, por su apoyo constante, sus consejos brindados desde siempre y estar allí cada vez que lo he necesitado, por su ayuda.

A mis abuelos **Juan Y Sonny** y demás familiares por sus buenos deseos y bendiciones.

A Todos mis Compañeros y Amigos, por brindarme su apoyo y estar siempre conmigo, compartiendo tantas experiencias y llenar estos años en la universidad de muchas alegrías y emociones, en especial:

A mi amigo **AGUSTÍN ZAMBRANO** por estar siempre pendiente de mí, y ser desde el comienzo alguien con quien he podido contar. ¡Yo a usted lo quiero oyó!

A mi compañera de Áreas **MARLIN RODRÍGUEZ** y a su novio por su gran colaboración para culminar y lograr nuestras Áreas.

A mis compañeros y amigos **MARIA LAURA GONZALEZ Y OMAR MARIÑO** por ayudarme y colaborar en todo este último proceso, ya que sin ustedes no hubiese podido, de verdad muchas **¡GRACIAS!**

A mi amiga **PRISCILA MALAVE** por sus consejos, su orientación, dedicación y tiempo desde el momento en que nos conocimos.

A **ALEXIS MELÉNDEZ** por su apoyo, comprensión, consejos y buenos deseos en esta última etapa de mi carrera. Te Quiero.

A mis **PROFESORES**, a todos y cada uno de los que me dieron clase, sus enseñanzas, su dedicación y su tiempo.

¡A TODOS GRACIAS!

GRACIELA GÓMEZ

AGRADECIMIENTOS

Muchas fueron las personas que en este recorrido tropecé y en algún momento extendieron su mano, por esto a todos... **¡GRACIAS!**

Gracias a **DIOS** por no faltar nunca en mi y a mi **ARCÁNGEL MIGUEL** por ser mi protector y consuelo.

A **MIS PADRES** por su apoyo incondicional y palabras de aliento y regaños en los momentos justos.

A **MIS HERMANAS** por estar ahí y extenderme su manita, y por el mejor regalo que me diste, marlui, mi princesa soñada, mi ángel, **SAMANTHA**, ¡espero ser un ejemplo en su vida!

A **VÍCTOR LUIS** por no dejarme bajar el ritmo y apoyarme en todo durante mi carrera.

A **MIS AMIGAS** bellas por ser parte de este logro.

A mi compañera de Áreas, **GRACIELA**, por empujarme cuando me quede atrás y ayudarme en todo momento difícil en este último escalón.

A los profesores que ayudaron a que este sueño fuera realidad y así mismo a mis demás compañeros de la universidad.

A todos..... **GRACIAS**

MARLIN RODRÍGUEZ

INTRODUCCIÓN DE LAS ÁREAS DE GRADO

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

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

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

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

OBJETIVOS

General:

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

Objetivos Específicos:

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

JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA GENERAL

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

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

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

METODOLOGÍA

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

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

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



PARTE I

**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
AUDITORÍA NIA 600 RELATIVA AL USO DEL TRABAJO DE
OTROS AUDITORES Y NIA 610 TITULADA CONSIDERACIÓN
DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA**

Asesora:

Lcda. Iris González

Autores:

Gómez Graciela
Rodríguez, Marlin

C.I 17.411.945
C.I 16.926.834

Barcelona, marzo de 2009

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



**Análisis De Las Normas Internacionales De Auditoría NIA 600 Relativa Al Uso
Del Trabajo De Otros Auditores Y NIA 610 Titulada Consideración Del Trabajo
De Auditoría Interna**

Autores: Gómez, Graciela
Rodríguez, Marlin
Asesor: Lcda. Iris González
Año: abril. 2009

RESUMEN

Producto de la globalización y estandarización de la auditoría la misma ha dejado de ser un simple examen para transformarse en un proceso de investigación donde no solo es importante el resultado obtenido sino que también es indispensable quien la realiza es decir el auditor. En relación a las normas internacionales de auditoría existen dos normas que regulan con precisión este tema como lo son las NIAS 600 y 610 en donde la primera requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significado con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él. Así mismo se tiene que en la NIAS 610 conformada por el uso del trabajo de auditoría interna esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo, pudiendo de esta forma establecer una relación entre el auditor interno y el externo. De igual forma la NIAS 610 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. 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.

Palabras Clave: Norma Internacional, Uso, Auditoría, Interna, Trabajo De Otros

INTRODUCCIÓN

La auditoria como un examen detallado de una situación real representa de forma amplia la búsqueda de elementos relacionados con desviaciones o fallas, debido a que esta mantiene el enfoque de la aparición de esta actividad cumpliendo o desempeñando un papel de consultoría y asesoría y en este contexto la auditoria integral se maneja bajo estándares internacionales de auditoría, por cuanto permite asumir como propios las normas establecidas en tiempos anteriores.

Toda norma tienen un propósito y un objetivo el cual comúnmente es regular o controlar una materia en particular, o por lo menos indicar cuáles son los parámetros a seguir para mantenerse dentro de lo aceptable según lo que estipula la misma, en materia contable no se puede hacer caso omiso sobre los diferentes mecanismos que regulan lo que es la función contable a través de las actividades realizadas por los profesionales de esta rama, visto de esta manera la auditoria como un proceso plenamente constituido no escapa a esta realidad, es por ello que existen las normas internacionales de auditoría cuyo propósito principal es la regulación y control de los distintos procesos que involucran directamente la realización de un examen, evaluación o revisión de información contable mejor conocido como auditoria

Producto de la globalización y estandarización de la auditoria la misma ha dejado de ser un simple examen para transformarse en un proceso de investigación donde no solo es importante el resultado obtenido sino que también es indispensable quien la realiza como parte integrante de dicho proceso es decir el auditor.

La auditoria es un proceso que involucra muchos elementos o factores que deben ser cuidados con mucha cautela y compromiso por parte de quien efectúa la auditoria o revisión, debido a que es mucha la responsabilidad que se involucra al emitir un juicio o dar un dictamen sobre un hecho evaluado, es por ello que en la actualidad el papel de auditor como principal responsable de la emisión de una

opinión o criterio resulta un tanto delicado y comprometedor si esta no se fundamenta en reglas o normas previamente establecidas que delimiten perfectamente cuál es el marco de acción de este profesional.

En este contexto se debe tener presente que en muchas ocasiones y dada la naturaleza de la investigación realizada por el auditor será necesario el uso de trabajos efectuados por otros auditores, en donde se debe estar consciente que el solo uso de los mismos representa e involucra una responsabilidad además de establecer de manera efectiva cual es el campo de acción del auditor principal en relación con el otro auditor, dado que este debe decidir si efectivamente asume toda la responsabilidad o si solo se hace responsable por la labor o actividades desarrolladas por este, teniendo el trabajo de otros solo de referencia.

En relación a las normas internacionales de auditoría existen dos normas que regulan con precisión este tema como lo son las NIAS 600 y 610 en donde la primera requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significado con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él.

Así mismo se tiene que en la NIAS 610 conformada por el uso del trabajo de auditoría interna esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo, pudiendo de esta forma establecer una relación entre el auditor interno y el externo.

De igual forma la NIAS 610 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. 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

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

Los procesos relacionados al establecimiento de estándares o normas que buscan regular y controlar efectivamente la materia de la auditoria están actualmente evolucionando y cambiando para así ajustarse a las exigencias producto de la globalización, la cual permite mantener constantes relaciones tanto comerciales como financieras con otras empresas y con otros países.

Hoy en día la aplicación e implementación de normas estandarizadas que regula y controlan este proceso amplían el campo de acción de la auditoria pasando de ser una revisión interna a un proceso integral, principalmente en el aspecto de hacer público la preparación y presentación de estados financieros.

La aplicación y adopción de normas internacionales de auditoría es un hecho que involucra a muchos sectores como lo son las empresas en primer orden seguido por su relación de la economía de los países y con la aceptación y uso de las mismas posterior a la autorización de los organismos competentes y sin ir muy lejos también guarda relación con las universidades, como las principales casas formadoras de profesionales en materia contable, en aquellos casos de estudiantes que cursan estudios de contaduría pública.

Si bien es claro que las normas internacionales de auditoría guardan una estrecha relación con una gran cantidad de sectores, antes mencionados también es cierto que en la actualidad se presenta un problema de desconocimiento con respecto a las normas internacionales de auditoría; siendo estas de mucha importancia para la próxima practica de la profesión, debido a el factor globalización que involucra a las mismas.

En nuestro país el problema radica en que es uno de los últimos en la adopción de las NIA's puesto que Venezuela posee sus propias normas pero a nivel nacional como es el caso de las DNA o declaración de principios de auditoría, quienes hasta antes de la adopción de las NIA's eran por las que se regían para efectuar procesos de auditoría en el país y que aún siguen en uso y pueden ser en un momento dado comparadas con las NIA's para así complementar la efectividad de estas.

A su vez las NIA's deben ser estudiadas y consideradas como parte importante en materia de ejecución de procesos de auditoría debido al inicio de la adopción de las mismas, ya que al auditar un estado financiero se considera estas normas para su elaboración, revisión y auditoria como tal.

En este contexto se debe tener presente que en muchas ocasiones, y dada la naturaleza de la investigación realizada por el auditor, será necesario el uso de trabajos efectuados por otros auditores, en donde se debe estar consciente que el solo uso de los mismos representa e involucra una responsabilidad además de establecer de manera efectiva cual es el campo de acción del auditor principal en relación con el otro auditor, dado que este debe decidir si efectivamente asume toda la responsabilidad o si solo se hace responsable por la labor o actividades desarrolladas por este, teniendo el trabajo de otros solo de referencia.

En relación a las Normas Internacionales de Auditoría existen dos normas que regulan con precisión este tema como lo son las NIAs 600 y 610 en donde la primera requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significado con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él.

Así mismo se tiene que en la NIA 610 conformada por la Consideración del Trabajo de Auditoría Interna proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo, pudiendo de esta forma establecer una relación entre el auditor interno y el externo.

Este escenario no siempre se presenta tal como se planteo anteriormente, debido a que algunos profesionales de la contaduría hacen uso indiscriminado del material o la información de otros auditores sin tomar en consideración que existen normas que regulan y controlan el uso de dicha información y que es solo con fines de información o cuando se requiera emitir un informe o dictamen al respecto.

En resumidas cuentas se tiene que el problema se presenta cuando quien ejecuta el proceso de auditoría no cuenta con la información actualizada sobre el manejo y ejecución del mismo conforme a lo establecidos en los estándares internacionales de auditoría, representando un riesgo y peligro para la empresa que efectivamente lleva adelante este examen e investigación, dado que al auditor no contar con todos los conocimientos actualizados sobre la auditoría interna y la auditoría desde un ámbito integral podría obviar o pasar por alto elementos o factores importantes para establecer o presentar el resultado de dicho examen dejando en desventaja a la empresa o entidad en comparación con aquellas otras donde si se manejan conceptos de estandarización no solo de normas sino también de procesos dado el nuevo enfoque integral que tiene la auditoría en nuestros días.

De igual forma la NIA 610 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. 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.

Para que la presente investigación mantenga validez el problema de la misma debe formularse a través de interrogantes que serán resueltas o a las que se les dará respuesta durante el desarrollo y presentación definitiva de la investigación, dentro de las principales interrogantes se encuentran:

- Conocer cómo afecta el trabajo de otros la emisión de una opinión de un auditor principal en función del uso de información de otro auditor
- ¿Cuáles son los pasos a seguir en el procedimiento ejecutado por el auditor principal cuando hace uso del trabajo de otros auditores?
- ¿Cuáles son las consideraciones que se deben tener en relación a la emisión de informes?
- ¿Cuál es la división de la responsabilidad en un proceso de auditoría haciendo uso de los trabajos de otros auditores?
- Conocer cuál es alcance y objetivos que tiene la auditoría interna
- ¿cuál es la relación entre el auditor interno y el externo?
- ¿Cuáles son los mecanismos de evaluación y prueba del trabajo de auditoría interna?

1.2 Objetivos de la Investigación

1.2.1 Objetivo General

Analizar las Normas Internacionales de Auditoría NIA 600 relativa al Uso del Trabajo de otros Auditores y NIA 610 titulada Consideración Del Trabajo De Auditoría Interna.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Determinar cómo afecta el trabajo de otros la emisión de una opinión de un auditor principal en función del uso de información de otro auditor
- Establecer los pasos a seguir en el procedimiento ejecutado por el auditor principal cuando hace uso del trabajo de otros auditores
- Analizar las consideraciones que se deben tener en relación a la emisión de informes
- Indicar cuál es la división de la responsabilidad en un proceso de auditoría haciendo uso de los trabajos de otros auditores
- Presentar el alcance y objetivos que tiene la auditoría interna
- Determinar cuál es la relación entre el auditor interno y el externo
- Presentar los mecanismos de evaluación y prueba del trabajo de auditoría interna

1.3 Justificación e Importancia

Toda norma tienen un propósito y un objetivo el cual comúnmente es regular o controlar una materia en particular, o por lo menos indicar cuáles son los parámetros a seguir para mantenerse dentro de lo aceptable según lo que estipula la misma, en materia contable no se puede hacer caso omiso sobre los diferentes mecanismos que regulan lo que es la función contable a través de las actividades realizadas por los profesionales de esta rama, visto de esta manera la auditoria como un proceso plenamente constituido no escapa a esta realidad, es por ello que existen las normas internacionales de auditoría cuyo propósito principal es la regulación y control de los distintos procesos que involucran directamente la realización de un examen, evaluación o revisión de información contable mejor conocido como auditoria.

Considerando lo anterior existen actualmente normas internacionales de auditoría que presentan de manera amplia y completa lo referente a cual es el uso que se le debería dar a el trabajo realizado por otro auditor desde la posición del auditor principal, en este caso se hace referencia a la NIAS 600 la cual trata de evitar que el auditor principal considere que ha tenido una limitación en el alcance de su trabajo y que solo emita una salvedad o una abstención cuando concluya que el trabajo del otro auditor no puede ser usado. Para ello, propicia que el auditor principal considere la competencia profesional del otro auditor, la adecuación de su trabajo y el resultado de su auditoría. También establece que el otro auditor deberá cooperar con el principal.

En el mismo orden de ideas se encuentra la NIAS 610 la cual guarda estrecha relación con la anterior al regular lo concerniente a las consideraciones que se deben tener cuando se efectúen auditorías internas. 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.

Dado que las auditorías son comunes en el ámbito contable la realización de la presente investigación permite la documentación y conocimiento preciso de aspectos tan importantes como lo es el uso de información recolectada y elaborada por otros auditores delimitando así hasta donde se puede hacer uso de la misma y cuál es el tratamiento que esta debe recibir, dejando siempre en claro la posición del auditor principal y su responsabilidad frente a la información obtenida al momento de emitir el dictamen o informe definitivo.

Con la realización de esta investigación se pretende a través del análisis de las antes mencionadas normas como parte del proceso de auditoría incrementar significativamente los conocimientos adquiridos como actuales estudiantes y futuros profesionales, con la intención de así tener una formación integral donde se conozca de todo un poco en materia contable, además de servir de plataforma para un excelente desempeño laboral en un futuro como contadores. Así como también la presente realización representa un aporte tangible para aquello que en ocasiones posteriores traten el tema aquí planteado, debido a que este servirá de antecedente para futuras investigaciones a realizar que guarden relación con el tema aquí tratado.

En cuanto a la finalidad que se persigue con la realización de esta investigación se puede especificar que representará una herramienta valiosa, no sólo de consulta sino también como fuente de conocimiento, por cuanto toda la información contenida en ésta podrá ser revisada, consultada y asumida para su aplicación por cualquier persona que considere importante este tema y quiera nutrirse de información relacionada al mismo.

1.4 Glosario De Términos

Alcance de la auditoría. El marco o límite de la auditoría y las materias, temas, segmentos o actividades que son objeto de la misma.

Audidores externos. Profesionales facultados que no son empleados de la organización cuyas afirmaciones o declaraciones auditan.

Audidores internos. Profesionales empleados por una organización para examinar continuamente y evaluar el sistema de control interno y presentar los resultados de su investigación y recomendaciones a la alta dirección de la entidad.

Auditoría. Técnica de control, dirigida a valorar, el control interno y la observancia de las Normas Generales de Contabilidad. Comprende un examen independiente de los registros de contabilidad y otra evidencia relacionada con una entidad para apoyar la opinión experta imparcial sobre la confiabilidad de los estados financieros.

Control interno. Todas las medidas utilizadas por una empresa para protegerse contra errores, desperdicios o fraudes y para asegurar la confiabilidad de los datos contables. Está diseñado para ayudar a la operación eficiente de una empresa y para asegurar el cumplimiento de las políticas de la empresa.

Estados Financieros. Fuentes de información sobre la marcha de la entidad empresarial.

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

Hallazgos. Son el resultado de un proceso de recopilación y síntesis de información: la suma y la organización lógica de información relacionada con la entidad, actividad,

situación o asunto que se haya revisado o evaluado para llegar a conclusiones al respecto o para cumplir alguno de los objetivos de la auditoría. Sirven de fundamento a las conclusiones del auditor y a las recomendaciones que formula para que se adopten las medidas correctivas.

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

Informe de los Auditores. El informe emitido después de auditar un tema o los estados financieros de una empresa

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

Opinión Adversa La conclusión profesional de un auditor, que se expresa en el párrafo de opinión del informe de auditoría, que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones o los flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

Opinión Con Salvedad Una opinión emitida cuando el auditor llega a la conclusión que no puede emitirse opinión sin salvedad por cualquiera de varias razones, tales como: Que los estados financieros no están de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, en algún aspecto importante, pero el efecto no es de tanta magnitud como para requerir una opinión adversa; o Que existe una limitación en el alcance de la auditoría de los estados

financieros pero la limitación no es tan significativa como para requerir una abstención de opinión.

Opinión De Auditoría El párrafo en el informe de auditoría que expresa la conclusión profesional sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados)

Opinión Sin Salvedad Una opinión sin salvedad se emite cuando el auditor ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los estados financieros están razonablemente presentes de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados) y los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

Riego de control. Error que no puede ser evitado o detectado oportunamente por el sistema de control interno.

Riesgo de detección. Se realizan pruebas exitosas a partir de un procedimiento de prueba inadecuado

Riesgo inherente. Existe un error que es significativo y se puede combinar con otros errores cuando no hay control.

Riesgo. Posibilidad de que no puedan prevenirse o detectarse errores o irregularidades importantes.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Definición de Auditoría

El origen etimológico de la palabra es el verbo latino "Audire", que significa "oír". Esta denominación proviene de su origen histórico, ya que los primeros auditores ejercían su función juzgando la verdad o falsedad de lo que les era sometido a su verificación.

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

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

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

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

2.2 Evolución De La Auditoria

El Concepto De Auditoría Ha Evolucionado En Cuatro Fases

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

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

Tercera Fase Aparecen nuevas tecnologías, ordenadores, etc. Las transacciones a lo largo del año son bastante voluminosas. Esto hace que el revisar el Auditor las cuentas, el sistema de control interno de la empresa tanto si funciona como sino, este coja un maestro en base a eso trabaje. Sigue revisando que la información contable refleja la imagen fiel de la empresa conforme a lo acontecido y revise además el control del sistema interno de la empresa.

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

2.2.1 Historia De La Auditoría

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

EDAD ANTIGUA

La figura del auditor, a lo largo de la historia ha ido apareciendo en los distintos estamentos de acuerdo con su cometido.

En la edad antigua al no existir una actividad comercial muy intensa, no fue preciso un sistema de información complejo, sino solamente de control. Así la historia explica que los pueblos primitivos aplicaban un método simple como es el recuento, válido y efectivo como control, confeccionando inventarios patrimoniales: contaban periódicamente sus existencias de pieles, flechas, números de cabezas de ganado, etc.

Los reyes utilizaban los servicios de inspectores para conocer si los ingresos y gastos del estado se administraban con honradez por los recaudadores y tesoreros.

Los sumerios tenían un código de comercio muy desarrollado: el Código de Hammurabi, en el se pone de manifiesto la existencias de cuentas, y que, al final del periodo sumerio, aparecían todos los elementos de las cuentas actuales: saldo del periodo anterior, movimientos y saldo final.

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

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

Los griegos utilizaban una forma de control consistente en que las cuentas de los funcionarios eran examinadas, al final de cada periodo, por otros funcionarios habilitados a tal efecto.

Los romanos segregaron las funciones de custodia y de gestión de fondos públicos, desarrollando un sistema verificación cruzada entre funcionarios encargados de estas tareas.

Edad Media-Moderna

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

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

Edad Contemporánea

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

Al constituirse las empresas industriales y comerciales en sociedades anónimas, implico que la información financiera presentada a los accionistas fuese auditada, siendo la Companies Act, en 1900, para este tipo de sociedades, la que extendió la obligatoriedad de la auditoria en inglaterra

2.2.2 Las Auditorias Iniciales

Desde el mismo momento en que existió el comercio se llevaron a cabo auditorías de algún tipo. Las auditorías iniciales 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 auditorias 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 auditorias 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 auditorias por pruebas.

Si bien es cierto que el desarrollo de la contabilidad ha estado aparejado al desarrollo de la auditoria, también lo es que la auditoria 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 auditoria 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.

2.2.3. La Auditoria Actual

La contabilidad constituye en la actualidad el sistema fundamental de información económica, tanto para los gestores de la propia entidad como para las personas físicas y jurídicas que han establecido, o pueden establecer en el futuro vínculos con ésta. La necesidad de información clara y transparente de los propietarios de las empresas, desligados en muchas veces de la gestión de las mismas, al encomendar a ésta a directivos profesionales, por otra parte el interés que otros grupos de usuarios manifiestan en disponer información comprensible y útil. La satisfacción de estas necesidades de información implica la máxima difusión de la información económico –contable (transparencia) y el cumplimiento de unos requisitos en su elaboración que permitan calificarla de fiable.

La disciplina de la Auditoria 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 auditoria 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 auditoria 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 auditoria alcanza su actual desarrollo. Entre los principales progresos de la auditoria en el siglo pasado se encuentran:

- Cambio de método de la auditoria 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.

2.2.4 Normas Internacionales De Auditoria

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoria (NIAS) expedida inicialmente por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) 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. Estas normas pueden considerarse como los requisitos de calidad que deben observarse para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Por esta razón, durante muchos años han constituido y constituyen en bastantes países el soporte obligado de las actividades que conducen contadores públicos.

Según http://www.infocentros.org.sv/contapubli_article.php1725
“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”.(2008:1)

Para el año 2002 el AIPC fue reemplazado por el IAASB Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Fiabilidad. El IAASB es un cuerpo independiente de la Federación Internacional de Contadores para el establecimiento de normas. El objetivo del IAASB, es servir al interés público estableciendo normas

de auditoría y fiabilidad de alta calidad y facilitando la convergencia de normas internacionales y nacionales, mejorando así la calidad y uniformidad de la práctica global y fortaleciendo la confianza del público en la profesión de auditoría y fiabilidad en todo el mundo.

2.2.5 Cronología De Las Normas Internacionales De Auditoria (NIA)

1978 Se realiza la Primera reunión, celebrada en el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) en Nueva York.

1979 El IAPC publicó su primer boletín Internacionales de Auditoría: Orientación, Objetivo y Alcance de la Auditoría de Estados Financieros.

1985 Los miembros del IAPC pidieron actuar en el interés público.

1987 El IAPC emitió la directriz sobre el examen en público; Organización Internacional de Comisiones de Valores aprobó las directrices internacionales de auditoría

1993 ISA publica Comentarios escritos en registros públicos

1998 IFAC encuesta a más de 70 países de todo el mundo que han adoptado normas IAPC o están utilizándolas como base para las normas nacionales

2001 Examen del IAPC se lleva a cabo el Primer, año en el que el IAPC se reunió en cuatro ocasiones

2002 El IAPC se reconstituyó como el Internacional de Auditoría y Aseguramiento Standards Board (IAASB); los miembros IAASB aumentaron de 14 a 18 miembros y se incluirán, por primera vez, miembros del interés público, y la IAASB publica documentos de su programa en la web y abrió sus reuniones a observadores público sobre las Normas de auditoría de riesgos como

resultado del primer proyecto conjunto entre la IAASB y una norma nacional reguladora (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) IAASB

2003 El IAPC comenzó a reunirse cinco veces al año

2004 La Presidencia de la IAASB se convirtió en un puesto a tiempo completo.

2007 Septuagésima reunión, celebrada en Varsovia, con 13 documentos programados para su aprobación. IAASB emitió tercera versión de los objetivos y alcance de la auditoría de estados financieros. Los Miembro de la IFAC emiten el Programa de Cumplimiento, Órgano de estudio que identificó a más de 100 países que han adoptado normas IAASB o que utilizan como base para las normas nacionales

Puntos de Progreso

El IAASB ha publicado 32 Normas Internacionales de Auditoría (NIA) desde el año 2002 y aproximadamente 20 Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (IAPSs) y otros pronunciamientos sobre temas tales como la calidad control. Las NIA's se han desarrollado a lo largo de la IAASB, con 30 años de historia han aumentado las aportaciones para asegurar que los auditores tienen la orientación necesaria para abordar los temas de mayor interés para el público, así como los mercados. Más de 100 países están incorporación de las NIA en sus normas de auditoría. Cada vez más los organismos reguladores nacionales otorgan la aceptación de los estados financieros auditados usando las NIA.

El Foro de Estabilidad Financiera incluye las NIA como una de las 12 normas clave para sistemas financieros sanos. El Consejo de Supervisión de Interés Público supervisa las actividades del IAASB y, como un elemento de esta supervisión, establece los criterios para su proceso diligente y procedimientos de trabajo. El

Consejo Internacional de Auditoría y Aseguramiento Standards Board (IAASB), sirve al interés público por:

- Establecimiento, con independencia y bajo su propia autoridad, los altos estándares de calidad relativos a la auditoría, revisión, otros seguros, el control de calidad y servicios relacionados, y
- Facilitar la convergencia de las normas nacionales e internacionales.

Esto contribuye a mejorar la calidad y uniformidad de la práctica en estas áreas en todo el mundo, y el fortalecimiento de la confianza del público en la presentación de informes financieros.

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

La Auditoría y la revisión están diseñadas para permitir que el Auditor exprese niveles de certidumbre, alto y moderados respectivamente, en relación con la existencia o no de errores materiales en la información. Las normas internacionales de auditoría, crean un fuerte lazo entre inversor-empresa, ya que acerca al empresario a nuevos conceptos de control empresarial. Las normas internacionales de auditoría, son aplicables a empresas que buscan un mayor control sobre estados financieros, y posibles interferencias negativas sobre las mismas.

2.2.6 Resumen De Las Normas Internacionales De Auditoria

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

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

Así mismo las declaraciones de auditoría se agrupan bajo la numeración 1000 – 1100.

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

Norma 100 – Trabajos Para Atestiguar

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

Norma 120 Marco De Referencia De Normas Internacionales De Auditoria

Esta norma describe el marco de referencia dentro del cual se emiten las NIAs en relación con los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores. Distingue entre auditoria y servicios relacionados (comprenden revisiones, procedimientos convenidos y compilaciones). Las auditorias y las revisiones deben proporcionar niveles altos y moderados de certeza mientras que los procedimientos convenidos y compilaciones no tiene la intención de hacer posible que el auditor exprese certeza. Se entiende el concepto de certeza como la satisfacción del auditor sobre la confiabilidad de una aseveración hecha por una de las partes para uso de otra de las partes, cuyo nivel será proporcionado por los procedimientos desarrollados y sus resultados. En un trabajo de auditoría se debe proporcionar un nivel ALTO de certeza pero no absoluto, por eso en el informe se debe mencionar “presentan razonablemente en todo aspecto sustancial” expresando la certeza positivamente sobre las aseveraciones. En un trabajo de revisión se debe proporcionar un nivel MODERADO de certeza, en el informe esa certeza se expresa en forma negativa sobre las aseveraciones indicando que la información está libre de representaciones

erróneas sustanciales. En un trabajo de procedimientos convenidos el auditor proporciona un informe de los resultados del mismo y no expresa una opinión por lo que no proporciona certeza acerca de lo revisado. En un trabajo de compilación donde el auditor es contratado para que usando sus conocimientos contables recolecte, clasifique y resuma información financiera no hacen posible que exprese ninguna certeza sobre la información financiera por lo que su informe comprende e identifica la información compilada.

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

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

Normas 210 - Términos De Los Trabajos De Auditoría

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

Norma 220 - Control De Calidad Para El Trabajo De Auditoría

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

Norma 230 – Documentación

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

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

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

para proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de representación errónea de importancia relativa, causada por fraude o error.

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

Esta norma plantea que el auditor cuando planea y desempeña procedimientos de auditoría y cuando evalúa y reporta los resultados, debe reconocer que el incumplimiento de la entidad con leyes y reglamentaciones puede afectar sustancialmente los estados financieros, además de que podría resultar en consecuencias financieras para la entidad como multas o litigios. Reconoce que es responsabilidad de la administración asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos. El auditor no es responsable de prevenir el incumplimiento de leyes y reglamentos, sin embargo, el auditor deberá planear la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que la auditoría puede revelar hechos que pueden cuestionar si la entidad está incumpliendo con leyes y reglamentos.

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

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

Norma 300 – Planeación

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

Norma 310 - Conocimiento Del Negocio

Luego de aceptado el trabajo el auditor obtendrá información adicional y más detallada que le permita tener un conocimiento suficiente del negocio para que sea posible identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o sobre el dictamen del auditor. Ese conocimiento se puede obtener de múltiples fuentes tales como experiencias previas, indagación con personal de la entidad y terceros, lectura de publicaciones, lectura de la legislación, visitas a las localidades de la Compañía y documentos de la Compañía.

Ese conocimientos puede incluir factores económicos generales, la industria y aspectos de la entidad tales como su estructura organizacional, dueños, plan de negocios, objetivos, metas, fuentes de financiación, Junta Directiva, rotación de personal, incentivos al personal, uso de presupuestos, existencia de auditoría interna, actitud hacia el control, tipo de negocios, productos, empleados, proveedores, clientes, inventarios, sistemas de información, legislación aplicable, índices financieros, requerimientos tributarios, entre otros.

Norma 320 - Importancia Relativa De La Auditoria

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

Norma 400 - Evaluación De Riesgos Y Control Interno

La norma define el “Riesgo de auditoría” como la posibilidad de que el auditor emita una opinión inapropiada cuando los estados financieros están elaborados de una forma errónea de una manera significativa. Establece que el riesgo de auditoria tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. El riesgo inherente es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa asumiendo que no hubo controles internos relacionados. Riesgo de control surge igual que el anterior pero cuando no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y control interno. El riesgo de detección es la posibilidad de que los procedimientos sustantivos de una auditor no detecten una representación errónea de importancia relativa. Para desarrollar el enfoque de auditoría, el auditor considera la evaluación preliminar del “riesgo de control” (juntamente con la del riesgo inherente) para determinar el riesgo de detección.

Dentro del proceso de planeación de la auditoria, el auditor debe obtener una comprensión del diseño de los sistemas de contabilidad y control interno y de su operación, luego debe realizar una evaluación preliminar del riesgo de control, a nivel

de cada aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones de importancia relativa, posteriormente debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control. Luego de realizadas las pruebas de control, el auditor deberá evaluar si los sistemas de contabilidad y de control interno están operando según se contempló en la evaluación preliminar del riesgo control.

Para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, el auditor deberá considerar los niveles evaluados de riesgo inherente y de control. El auditor considerará: la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos. Existe una relación inversa entre riesgo de detección y el nivel combinado de riesgos inherente y de control. Si los riesgos inherentes y de control son altos, el riesgo de detección aceptable debería ser bajo de tal forma que se reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

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

Norma 401 - Auditoría En Un Ambiente De Sistemas De Información Por Computador

El objetivo y alcance de una auditoría no cambia en un ambiente SIC, Sin embargo, el uso del computador cambia el procesamiento, almacenamiento y salida de información pudiendo afectar los sistemas de contabilidad y de control interno. Esto hará que se afecte los procedimientos seguidos por el auditor para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno, la consideración del riesgo inherente y del riesgo de control y el diseño de las pruebas de control y sustantivas.

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

Se establece una organización de servicio aquella que sirve a la Compañía y desarrolla parte de las actividades que esta requiere para operar. Por lo tanto una organización de servicio puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos que afecten los sistemas de contabilidad y control interno de un cliente, los cuales están físicamente separados de la organización del cliente. Al planear la auditoría con un enfoque efectivo, el auditor deberá considerar cómo afecta a los sistemas de contabilidad y de control interno una organización de servicio que puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos. El auditor deberá determinar la importancia de las actividades de la organización de servicio para el cliente y para la auditoría.

Norma 500 - Evidencia De Auditoría

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

Norma 501 - Evidencia De Auditoria – Consideraciones Adicionales Para Partidas Especificas

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

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

Norma 505 - Confirmaciones Externas

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

Normas 510 - Trabajos Iniciales - Balances De Apertura

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

Normas 520 - Procedimientos Analíticos

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

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

La norma define “Muestreo de auditoría” como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones. “Muestreo estadístico” se define como cualquier enfoque al muestreo que tenga como características la selección al azar de una muestra y el uso de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir evidencia en la auditoría que cumpla los objetivos de ésta. El muestreo en la auditoría para pruebas de control es generalmente utilizado cuando el control deja evidencia de su aplicación. En los procedimientos sustantivos puede usarse para verificar una o más características sobre una cifra de los estados financieros o para hacer una estimación de alguna partida en particular.

Norma 540 - Auditoria De Estimaciones Contables

El auditor deberá obtener suficiente evidencia de apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables. Las estimaciones contables son hechas por la administración y en algunos casos basadas en condiciones de incertidumbre, por lo tanto el riesgo de representación errónea importante es mayor cuando implican

estimaciones contables. El auditor debería evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son exactos, completos y relevantes, además, de evaluar si son reunidos, analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para determinar la estimación contable.

Norma 550 - Partes Relacionadas

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

Norma 560 - Hechos Posteriores

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

Norma 570 - Negocio En Marcha

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

salvedad o adversa, según sea apropiado. Si, a juicio de auditor, la entidad no tendrá la capacidad de continuar como un negocio en marcha, el auditor deberá expresar una opinión adversa si los estados financieros han sido preparados sobre una base de negocio en marcha.

Norma 580 - Representaciones De La Administración

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

Norma 600 - Uso Del Trabajo De Otro Auditor

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

Norma 610 - Consideración Del Trabajo De Auditoría Interna

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

Norma 620 - Uso Del Trabajo De Un Experto

De acuerdo con las características de la entidad y sus operaciones, el auditor puede necesitar evidencia de auditoría de un experto que pueden incluir temas tales como valuación de ciertos activos, características físicas de activos, opiniones

legales, entre otros. Cuando el auditor use el trabajo desempeñado por un experto, deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines de auditoría.

Norma 700 - El Dictamen Del Auditor Sobre Los Estados Financieros

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros. El dictamen de auditor de auditor deberá contener una clara opinión por escrito de los estados financieros tomados en conjunto como un todo.

El dictamen del auditor puede expresar una opinión limpia o con modificaciones (que incluyen asuntos que no cambian la opinión limpia, salvedades, abstención de opinión u opinión adversa). Se expresará una opinión limpia cuando el auditor concluye que los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de referencia. Deberá expresar una opinión con salvedad cuando concluye que no puede expresar una opinión limpia, pero la limitación en el alcance o la diferencia con la administración no es tan importante como para expresar una opinión adversa o una abstención.

Deberá expresar una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo sea tan importante para los estados financieros que el auditor concluya que una salvedad al dictamen no sea adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros. Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera la expresión de una opinión con salvedad o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haber sido determinados como necesarios si no hubiera existido la limitación.

Norma 710 – Comparativos

El auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos de importancia con el marco de referencia para información financiera relevantes a los estados financieros que están siendo auditados. Los comparativos para esta norma hace referencia a: - cifras correspondientes: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones para el periodo precedente como parte de los estados financieros del periodo presente, y se supone sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relativas al periodo actual, y, - estados financieros comparativos: cuando se incluyen cantidades y otras revelaciones del periodo precedente para comparación con los estados financieros del periodo actual, pero no son parte integral de los estados financieros del periodo actual.

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

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

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

El auditor deberá analizar y evaluar las condiciones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida durante el trabajo de auditoría con propósito especial como la base para una expresión de opinión. El dictamen deberá contener una clara expresión de opinión. Algunos de los tipos de dictámenes que cubre esta norma incluye: sobre estados financieros preparados sobre una base integral de contabilidad distinta de las normas internacionales de contabilidad o de las normas locales, sobre un componente

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

Norma 810 - El Examen De Información Financiera Prospectiva

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

Norma 910 - Trabajos Para Revisar Estados Financieros

El objetivo de una revisión es hacer posible a un auditor declarar si, sobre la base de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, algo ha surgido al auditor que le hace creer que los estados financieros no están preparados, respecto todo lo importante, de acuerdo con el marco conceptual de informes financieros.(certeza negativa). Un trabajo de revisión proporciona un nivel moderado de certeza de que la información sujeta a revisión está libre de representación errónea de importancia relativa. Esto se denomina y expresa en la forma de “certeza negativa”.

El auditor deberá aplicar las mismas consideraciones sobre la importancia relativa que serían aplicadas si estuviera dando una opinión de auditoria sobre los estados financieros; y queda bajo su juicio profesional determinar la naturaleza

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

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

Norma 920 - Trabajos Para Realizar Procedimientos Convenidos Respecto De Información Financiera

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

Norma 930 - Trabajos Para Compilar Información Financiera

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

Declaraciones Internacionales De Auditoría

El Comité IAASB de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) emite lineamientos (IAPS s) sobre prácticas de auditoría generalmente aceptadas y sobre servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los dictámenes del auditor. Estos lineamientos tiene la intención de mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo.

Las declaraciones Internacionales de Auditoria se agrupan bajo la numeración 100 – 1100 y han sido emitidas las siguientes

- | | |
|------|--|
| 1000 | Procedimientos de confirmación entre bancos |
| 1001 | Ambientes de CIS – Microcomputadores independientes |
| 1002 | Ambientes de CIS – Sistemas de computadores en línea |
| 1003 | Ambientes de CIS – Sistemas de base de datos |

- 1004 La relación entre supervisores bancarios y auditores
- 1005 Consideraciones especiales en la auditoria de entidades pequeñas
- 1006 La auditoria de bancos comerciales internacionales
- 1008 Evaluación del riesgo y el control interno – características y consideraciones del CIS
- 1009 Técnicas de auditoría con ayuda del computador
- 1010 La consideración de asuntos ambientales en la auditoria de estados financieros
- 1012 Auditoria de instrumentos financieros derivados
- 1013 E-commerce

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

1000 - Procedimientos De Confirmación Entre Bancos

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

1001 Ambientes De CIS- Microcomputadores Independientes

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

1002 Ambientes De CIS- Sistemas De Computadoras En Línea.

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

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

1003 - Ambientes De CIS- Sistemas De Bases De Datos

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

1004 - La Relación Entre Supervisores Bancarios Y Auditores Externos

Esta declaración define la responsabilidad primaria de la administración, examina las características esenciales de los papeles de los supervisores y auditores, revisa el grado en el cual sus papeles coinciden y sugiere un mecanismo para una coordinación más efectiva entre supervisores y auditores.

Tres partes tienen papeles y responsabilidades en relación con la conducción prudente del negocio de un banco, a saber, la administración del banco mismo, los auditores externos y las autoridades de supervisión.

1005 - Consideraciones Especiales En La Auditoría De Entidades Pequeñas

La auditoría de una entidad pequeña difiere de la auditoría de una entidad grande, ya que la documentación puede ser poco sofisticada y las auditorías de las entidades pequeñas ordinariamente son menos complejas, pudiendo desempeñarse usando

menos asistentes. En general todas las NIAs deben ser aplicadas en las auditorías de empresas pequeñas.

1006 - La Auditoría De Bancos Comerciales Internacionales

El propósito de esta declaración es proporcionar una guía adicional a los auditores por medio de la interpretación y aplicación de estos lineamientos en el contexto de la auditoría de bancos comerciales internacionales. El auditor deberá planear conducir una auditoría efectiva en una manera eficiente y oportuna. Los planes deberán basarse en un conocimiento del negocio del cliente. Una comprensión de la naturaleza de los riesgos es fundamental para el proceso de planeación del auditor ya que le permite a éste evaluar el riesgo inherente asociado con diferentes aspectos de las actividades de un banco y lo ayuda a determinar el alcance de confiabilidad sobre el control interno y la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría. Los riesgos con las actividades bancarias pueden agruparse de manera amplia en riesgos de producto y servicios (que incluye el riesgo de crédito, el riesgo de la tasa de interés, el riesgo de liquidez, el riesgo cambiario, el riesgo de mercado, el riesgo fiduciario) y los riesgos de operación.

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

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

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

1009 - Técnicas De Auditoría Con Ayuda Del Computador

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

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

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

1012 - Auditoría De Instrumentos Derivados Financieros

El propósito de esta declaración es proporcionar lineamientos al auditor para planear y desempeñar procedimientos de auditoría para las aseveraciones de los estados financieros relacionados con instrumentos financieros derivados. La responsabilidad del auditor relacionada con instrumentos financieros derivados, en el contexto de la auditoría de estados financieros tomados como un todo, es considerar si las

aseveraciones de la administración relacionadas con los derivados dan como resultado estados financieros preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia para información financiera identificado.

2.2.7 Resumen de las DNA

Las DNA comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir.

Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente. Estas son:

DNA 0: Normas de Auditoria de Aceptación General

DNA 01: Papeles de Trabajo

DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

DNA 04: El informe de control interno

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

DNA 06: Planificación y supervisión

DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

DNA 10: Evidencia comprobatoria

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

DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional

DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

DNA 0: Normas de Auditoría de Aceptación General

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

DNA 01: Papeles de Trabajo

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

DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

Esta declaración proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, y para satisfacerle así mismo de la forma en que éstos se

contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general. La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

DNA 04: El informe de control interno

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

utilizan títulos como “Carta a la Gerencia”, “Carta de Recomendaciones” u otra similar para informes con el mismo objetivo.

Antecedentes

La Publicación Técnica N^o 1 sobre Normas de Auditoria de Aceptación General expresa en la segunda norma de auditoría referente a la organización y ejecución del trabajo, que:

“El Contador Público debe efectuar un estudio y evaluación del Control Interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar”.

El estudio de Control Interno tiene por finalidad obtener un conocimiento de cómo está conformado éste; no sólo desde el punto de vista de las normas y procedimientos establecidos por la administración de la entidad auditada, sino también cómo opera en la práctica.

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

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

Dentro de los diversos trabajos que el auditor interno hace para la entidad auditada, se incluye el estudio y evaluación del control interno, la revisión de procedimientos para mejorar la eficiencia, y el hacer investigaciones especiales, bien como parte de sus obligaciones normales o a petición de la Gerencia. Esta declaración

es aplicable al trabajo del auditor interno cuando efectúa un estudio y evaluación del control interno u otros trabajos como parte de sus obligaciones normales, o en los casos que realiza trabajos para el Contador Público Independiente.

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

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

DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

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

DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en

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

DNA 10: Evidencia comprobatoria

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.

La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas. La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otro material que corrobore las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuabilidad.

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

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

DIFERENCIAS ENTRE LAS DNA Y LAS NIAS

DECLARACIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DNA	NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA NIAS
<p>Son normas de uso local es decir para el ámbito venezolano y por lo tanto son solo validas en este país</p>	<p>Son normas internacionales y su alcance y validez abarca a todos aquellos países que las adopten como tal en los proceso de revisión y auditoria</p>
<p>En cantidad ascienden a solo 13 y regulan o norman materias especificas relacionadas con los procesos de auditoría realizados en Venezuela</p>	<p>En cuanto a la cantidad son más de 100 normas agrupadas por bloques que van desde la 200 hasta las 4410 y estas en la actualidad incluyen hasta los servicios de aseguramiento como lo es la ISAE 3000</p>
<p>Son emitidas por la federación de colegios de contadores públicos venezolanos</p>	<p>Son emitidas por el IAASB Internacional Auditing and Assurance Standards Board</p>
<p>La Federación trabaja por el perfeccionamiento moral y científico de los Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, promoverá la defensa de los intereses de los Colegios y procurará incrementar en la sociedad el conocimiento de la misión fundamental que atañe a la profesión de Contador Público</p>	<p>El IASSB emite los Estándares Internacionales de Auditoria (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS). Así mismo emite las denominadas Declaraciones o Prácticas (IAPSs) para proveer asistencia técnica en la implementación de los Estándares y promover las buenas prácticas.</p>

2.2.8 Importancia de la Responsabilidad del Auditor

En un compromiso de procedimientos acordados, el Auditor informa sobre los hallazgos que ha determinado mediante los procedimientos acordados con su cliente, pero no expresa certidumbre alguna sobre las afirmaciones existentes. En un compromiso de compilación el Auditor utiliza las Técnicas contables para recopilar, clasificar y compendiar información financiera, pero no expresa certidumbre alguna sobre las afirmaciones existentes.

También se discuten las circunstancias dentro de las cuales el auditor acepta un cambio de términos de un compromiso así como la vinculación del auditor a la información financiera del cliente. El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible que el auditor exprese una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros identificado.

Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dar un punto de vista verdadero o justo” o “presentar razonablemente, respecto de todo lo sustancial”, son términos equivalentes. Un objetivo similar aplica a la auditoría de información financiera o de otro tipo preparada de acuerdo con criterios apropiados.

En la formación de la opinión de auditoría, el auditor obtiene suficiente evidencia de auditoría apropiada para poder sacar conclusiones sobre las cuales basar dicha opinión. La opinión del auditor enriquece la credibilidad de los estados financieros al proporcionar un alto, pero no absoluto, nivel de certeza. La absoluta certeza en auditoría no es obtenible como un resultado de factores tales como la necesidad de ejercer juicio, el uso de pruebas, las limitaciones inherentes de cualesquier sistema de contabilidad y de control interno, y el hecho de que la mayor parte de la evidencia disponible al auditor es de naturaleza más persuasiva que concluyente.

Toda auditoría debe basarse en unos objetivos y principios generales que interactúan en la auditoría de los estados financieros, planificando y expresando una opinión respecto si los estados financieros están preparados con todos los aspectos materiales de acuerdo con las NIAS; cumpliendo los principios generales de auditoría a cabalidad.

Las auditorías de acuerdo con las NIAS son diseñadas para suministrar seguridad razonable en los Estados Financieros y que se encuentren libres de errores materiales, pero es de aclarar que la elaboración y presentación de los estados financieros le corresponde a la administración de la entidad. La auditoría de los estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades. Es responsabilidad del auditor informar en el momento exacto por medio del dictamen si existe un probable fraude o error.

Para el auditor es trascendental tener en cuenta el interés por resolver todos aquellos actos fraudulentos que causan una declaración equivocada material en los estados financieros, pero no dejar atrás el señalamiento de fraudes de empleados y administrativos.

Una de las cosas más difíciles para el auditor es dar una opinión de lo realizado y que esta se haga en conclusiones equivocadas, es por ello que existen diferentes tipos de riesgos de acuerdo al grado de complejidad en el control como son los riesgos inherentes (relativa a la propia naturaleza de la cuenta), riesgo de control (opinión que puede darse en un balance de cuenta) y riesgo de detección (riesgo a que los procedimientos de auditoría no detecten un error material).

El auditor requiere además de conocer la información un buen sistema de información computarizado que le ayude a planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desempeñado, si no se cuenta con las habilidades requeridas el auditor puede solicitar los servicios de un experto.

2.2.9 Enfoque Moderno de la Auditoría Interna

Esta es la definición vigente a partir de junio 1999 promulgada por el IIA.

Según Estupiñán, “La Auditoría Independiente, Interna o la Revisoría Fiscal deberá enfocar el análisis de operaciones, procedimientos, resultados de información y asesoría a la administración. La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno” (Estupiñán 2007:31)

Dentro de los principales cambios en la nueva definición de Auditoría Interna, se resaltan:

1. Reconocimiento de que la AI es una función de consultoría y asesoramiento.
2. Énfasis en la necesidad de que la AI agregue valor a la organización
3. Énfasis en la evaluación de los procesos de riesgos, controles y dirección para mejorar su efectividad.

Para aplicar el nuevo enfoque es necesario definir conjuntamente con la administración, la visión y la misión de la auditoría interna, en las cuales se establezcan los principales valores y la “filosofía” en que se basa la auditoría interna y se indiquen las características y objetivos principales del área. Una vez definidas la visión y la misión de la auditoría interna es necesario difundirlas a toda la organización con el respaldo de la alta gerencia.

Además de la nueva definición de auditoría interna el Instituto de Auditores Internos IAI actualizó las normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna,

las cuales comenzaron a regir a partir del año 2002, recalándose principalmente la necesidad de enfocar la auditoría interna hacia la “evaluación de riesgos del negocio

La auditoría interna revisa la confiabilidad e integridad de la información, el cumplimiento con políticas y reglamentos, la salvaguarda de los activos, el uso económico y eficiente de los recursos, las metas y objetivos operativos establecidos.

Los trabajos de auditoría interna abarcan todas las actividades financieras y de operaciones incluyendo sistemas, producción, ingeniería, comercialización y recursos humanos. A nivel internacional, cuando una empresa requiere los servicios de un auditor interno, el requisito básico que exige es que el candidato sea un certificado CÍA, es decir, que los estudios de pregrado no son el requisito determinante para evaluar las credenciales del aspirante, ya que el tener la certificación CÍA le garantiza a la empresa que esta persona tiene conocimientos adecuados para aspirar a la posición.

2.2.9.1 Objetivo de la Auditoría Interna

El objetivo de la Auditoría interna es asistir a los miembros de la organización, descargándoles de sus responsabilidades de forma efectiva. Con este fin les proporciona análisis, valoraciones, recomendaciones, consejos e información concerniente a las actividades revisadas. Incluye la promoción del control efectivo a un costo razonable. El alcance comprende el examen y valoración de lo adecuado y efectivo de los sistemas de control interno de una organización, y de la calidad de la ejecución al llevar a cabo las responsabilidades asignadas. Incluye:

- Revisión de la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa y de los juicios utilizados para identificar, medir, clasificar e informar sobre la misma.

- Revisar los sistemas establecidos para asegurar el cumplimiento con aquellas políticas, planes, procedimientos, leyes y regulaciones, que pueden tener un impacto significativo en las operaciones e informes, y determinar si la organización los cumple.
- Revisar las medidas de salvaguarda de activos y, cuando sea apropiado, verificar la existencia de los mismos.
- Valorar la economía y eficacia con que se emplean los recursos.
- Revisar las operaciones o programas para asegurar que los resultados son coherentes con los objetivos y las metas establecidas, y que las operaciones y programas han sido llevados a cabo como estaba previsto

2.2.10 La profesión de Auditor Interno

El auditor interno, bien sea CÍA o no, ha pasado de ser una persona dedicada a la auditoría financiera tendiendo más su campo de actuación hacia la auditoría de gestión ya que con la concepción moderna de los controles inmersos en los procesos, los sistemas mecanizados, los centros de responsabilidad, el papel de contraloría, el trabajo de los auditores externos, ha permitido que el auditor interno se centre en actividades que agreguen más valor a la organización y ha pasado de esa vieja concepción del auditor financiero a un consultor que es respetado por el cúmulo de conocimientos diversos.

Ahora bien, adicionalmente todo certificado CÍA debe cumplir un nivel mínimo de actualización profesional de 80 horas académicas cada dos años, bien sea a través de la docencia, congresos, seminarios, cursos de actualización, conferencias dictadas, artículos publicados. El CÍA que incumpla esta disposición es penalizado con la pérdida de la certificación y debe volver a presentar los exámenes respectivos para volver a certificarse.

Esta disposición conlleva a que el CÍA debe mantenerse en constante actualización profesional y es un sello de garantía para cualquier empresa que requiera sus servicios. Los títulos universitarios y una gran cantidad de certificaciones no tienen estos niveles de exigencia. Estos requisitos son los que conllevan a que el universo de CIAs, a nivel mundial y, por ende, en Venezuela es bajo en relación con el universo de profesionales que ejercen la auditoría interna como actividad profesional.

el trabajo del auditor interno moderno tiene dos fuentes de sustentación: los resultados de la evaluación de riesgos y las entrevistas con los responsables de los procesos, donde intercambian impresiones, se oyen recomendaciones y, como producto final, se produce el programa de trabajo a desarrollar.

Los auditores internos hoy en día trabajan hombro a hombro con los responsables de los procesos, existe interacción, las observaciones son discutidas en forma abierta y transparente, el informe final no trae sorpresas porque el mismo es el producto de consenso, inclusive contiene los compromisos y, muchas veces, el plan de acción propuesto por el negocio para subsanar las debilidades.

Según Estupiñán expresa que “El auditor interno, en una fase posterior, hace control y seguimiento, a los compromisos contraídos y emite informes de seguimiento, dejando constancia, en muchas ocasiones, de las desviaciones, justificaciones o decisiones que se tomen en el transcurso del seguimiento; es decir, el trabajo del auditor interno es transparente y ello produce una mejor retroalimentación de sus clientes, ya que lo ven como un apoyo y no como un policía.(Estupiñán 2007:33)

Esta nueva concepción es consecuencia del concepto de valor agregado, los costos de los medios de control no pueden superar los beneficios esperados y, hoy en día, muchas de las actividades no medulares del negocio, se contratan vía externa, por medio del outsourcing, o creando empresas, del mismo grupo económico, que cumplen esa actividad por medio del insourcing.

El crecimiento de esta profesión ha hecho que ya hablemos de áreas especializadas dentro de su campo de trabajo, ya es común hablar de auditoría ambiental, auditoría de calidad, auditoría de gestión, auditoría forense, etc. Esta diversidad de opciones dentro de la auditoría interna conlleva a que profesionales de diferentes especialidades se integren a este campo de trabajo para poder cumplir adecuadamente con las actividades encomendadas. La última opción que utilizan las empresas es la de reforzar al equipo de auditoría interna con asesores de las ramas donde no cuentan con personal especializado

2.2.11 Tipos de Auditoría (interna – externa)

Auditoría Interna se lleva a cabo para medir o evaluar un proceso definido buscando mejorar las operaciones ejecutadas

Auditoría Externa no existe relación laboral y la hacen personas externas al negocio para que los resultados que nos arroje sean imparciales como pueden ser las firmas de contadores o administradores independientes

1. La auditoría interna, es la realizada con recursos materiales y personas que pertenecen a la empresa auditada. Los empleados que realizan esta tarea son remunerados económicamente. La auditoría interna existe por expresa decisión de la empresa, o sea, que puede optar por su disolución en cualquier momento.

Por otro lado, la auditoría externa es realizada por personas afines a la empresa auditada; es siempre remunerada. Se presupone una mayor objetividad que en la auditoría interna, debido al mayor distanciamiento entre auditores y auditados.

La auditoría informática interna cuenta con algunas ventajas adicionales muy importantes respecto de la auditoría externa, las cuales no son tan perceptibles como en las auditorías convencionales. La auditoría interna tiene la ventaja de que puede

actuar periódicamente realizando revisiones globales, como parte de su plan anual y de su actividad normal. Los auditados conocen estos planes y se habitúan a las auditorias, especialmente cuando las consecuencias de las recomendaciones habidas benefician su trabajo. En una empresa, los responsables de Informática escuchan, orientan e informan sobre las posibilidades técnicas y los costos de tal sistema, con voz, pero a menudo sin voto,

La informática trata de satisfacer lo más adecuadamente posible aquellas necesidades de la empresa, y esta necesita controlar su informática ya que su propia gestión está sometida a los mismos procedimientos y estándares que el resto de aquella. La conjunción de ambas necesidades cristaliza en la figura del auditor interno informático.

En cuanto a empresas se refiere, solamente las más grandes pueden poseer una auditoria propia y permanente, mientras que el resto acuden a las auditorías externas. Puede ser que algún profesional informático sea trasladado desde su puesto de trabajo a la auditoría interna de la empresa cuando ésta existe. Finalmente, la propia informática requiere de su propio grupo de control interno, con implantación física en su estructura, puesto que si se ubicase dentro de la estructura informática ya no sería independiente. Hoy, ya existen varias organizaciones informáticas dentro de la misma empresa, y con diverso grado de autonomía, que son coordinadas por órganos corporativos de Sistemas de Información de las Empresas.

2.2.12 Diferencia Entre La Auditoría Interna Y La Externa

La auditoría interna tiene lugar cuando el actor que genera la actividad auditora pertenece a la misma organización que la unidad auditada. La auditoría externa se produce, en cambio, cuando el auditor forma parte de una organización distinta de la que pertenece la unidad auditada.

Los términos interno y externo son independientes al tipo de auditoría que se haga. Una auditoría puede ser interna o externa en función de la ubicación organizativa del responsable de la misma. Es necesario precisar esto porque suele identificarse erróneamente la auditoría interna con la auditoría contable o financiera.

2.2.13 Auditoría Interna.

La Auditoría de Control Interno o Auditoría Interna se ha modificado el enfoque esquematizando su evaluación y conclusiones más en el Riesgo de Control, sabiendo cómo obtener un conocimiento de la estructura de control interno en la organización, su procedo de diseño y realización de pruebas de controles que sirva de base para análisis o estudios posteriores”.

Es un proceso, ejecutado por la Junta Directiva o Consejo de Administración de una entidad por su grupo directivo (Gerencia) y por el resto de personal, diseñado para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la Empresa las tres siguientes categorías de objetivos: (1) Efectividad y eficiencia en las operaciones.2) Suficiencia y confiabilidad de la información financiera, y (3) Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables

Como resultado de la aplicación de los conceptos anteriores, estos afectaron el desempeño de la auditoría interna, apareciendo nuevas prácticas acordes a los cambios, encaminadas a que se hicieran revisiones que generaran alto valor agregado, las cuales se basan en los siguientes factores:

Las funciones y servicios que presta son:

Servicio al cliente Se debe considerar la empresa auditada como un cliente o usuario, no obstante tener dependencia laboral, lo que obliga a la auditoría tener permanentemente contacto con todas las dependencias de la organización y una comunicación continúa con todos ellos dentro del proceso de la auditoría, para:

- a) lograr mejoramientos de los procesos operativos
- b) transmitir claramente los objetivos de la auditoría;
- c) involucrar a las gerencias de área en la elaboración de los programas de trabajo;
- d) tener en cuenta la opinión de las gerencias y departamentos y otros niveles en cuanto al ambiente de control, procesos críticos y riesgos relevantes en las áreas a su cargo;
- e) discutir con la gerencia los hallazgos y deficiencias en la medida en que se van detectando, trabajando conjuntamente con ellos para proponer las medidas correctivas; y
- f) obtener una retroalimentación de los auditados en cuanto al impacto de la auditoría y la calidad de los servicios profesionales de la AI.

Calidad total y mejoramiento continuo Utilizar el “benchmarking” o comparación con las prácticas de las mejores empresas del mundo en cuanto a sus auditorías internas y aplicar indicadores de desempeño en el desarrollo de la auditoría interna.

Entrenamiento de futuros gerentes para el negocio Con base en el conocimiento global de la empresa que deben tener los auditores internos y que se aplican en el desarrollo del trabajo, debe utilizarse la auditoría interna como una plataforma de entrenamiento y capacitación para los futuros gerentes administradores del negocio.

La evaluación de riesgos Aplicar el enfoque de evaluación de riesgos de cumplimiento, de operación y de información, para:

- a) Concentrar los recursos y revisiones de auditoría hacia las áreas de la organización que generen más valor, respondiendo a los mecanismos que

posee la empresa para evaluar, detectar y establecer prioridades en materia de riesgo;

- b) Reportar la magnitud y tipo de riesgos que la organización afronta, así como las acciones requeridas para la minimización de los mismos;
 - c) Transmitir la experiencia del auditor en la identificación de riesgos durante las auditorías;
 - d) Evolucionar del dominio de los controles al dominio de riesgos;
 - e) Promover el entendimiento organizacional sobre el enfoque y exposición de riesgo y su manejo; y
- f) Contribuir al mejoramiento del manejo de riesgo y de los sistemas de control.

Mejoramiento constante Para optimizar el servicio a sus clientes el auditor interno debe:

- a) Conocer el negocio y su organización;
- b) Aplicar un enfoque proactivo, es decir que no se conforme únicamente con detectar problemas sino que, en lo posible, proponga las respectivas soluciones;
- c) Ser creativo, objetivo y conciso;
- d) Mantener continua comunicación con los auditados
- e) Aplicar una visión global del negocio y del ambiente de control.

Tecnología de la información Se debe manejar la auditoría interna con las últimas tecnologías de aplicación en equipos y software especiales para facilitar las labores de control y asesoría a la administración y así incrementar la productividad en las

dependencias de la empresa, llevar un seguimiento de las actividades del proceso de auditoría, para automatizar rutinas de trabajo, acceder a bases de datos compartidas y presentar y difundir los hallazgos de auditoría.

2.2.14 Auditoría Externa

La contratación de un servicio de consultora externa para llevar a cabo la Auditoría ofrece los siguientes beneficios:

Experiencia: El servicio de consultoría ya tiene los formularios, procedimientos y conocimientos requeridos para conducir la auditoría eficientemente, reduciendo por lo tanto, el tiempo que tendrá que invertir la organización.

Objetividad: Puesto que el servicio de consultoría no es parte de la organización, está mejor posicionado para proporcionar un juicio realista de las tareas que requieran correcciones o actuación

Ahorro de Gastos: El uso de recursos internos para la auditoría no es beneficioso en términos de efectividad de costo para las grandes organizaciones.

Existen diferencias substanciales entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa, algunas de las cuales se pueden detallar así:

- En la Auditoría Interna 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, está 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

2.2.15 Diferencia Entre Auditoría Interna Y Externa

Concepto	Auditoría Interna	Auditoría Externa
Sujeto	Empleado Evitar que traslade información a otros sitios	Profesional Independiente: se fija solo en la imagen fiel legislación vigente
Grados de independencia	Limitada: El auditor interno no se limita exclusivamente a dar un informe de todo sino que se dedica a evaluar las peticiones de la dirección o del consejo. ESTA OBLIGADO A SEGUIR UN PROGRAMA	Total: Está sujeto a las directrices técnicas de auditoría.
Responsabilidad	Laboral	Penal: El informe del auditor tiene consecuencias jurídicas
Objetivo	Examen de gestión (Toda actuación que se realice sobre activos o pasivos de la empresa) El sentido de activo o pasivo debe tomarse como se consideran desde el derecho mercantil.	Examen de la situación financiera para dar opinión
Informe emitido	Dirigido a la gerencia, dirección y/o Consejo de Administración. Puede hacerse para cualquier tipo de empresa	Accionistas o Consejo de Administración con carácter obligatorio si lo obliga la ley o con carácter optativo si lo desea la empresa. Se acompaña a las cuentas anuales y se da a conocer en la junta general en junio aproximadamente.
Uso del Informe	Va dirigido exclusivamente a la empresa (Su transmisión tiene carácter penal)	Va dirigido a la empresa y al público en general. Necesidad para cotizar en bolsa y emitir todo tipo de valores.

2.2.16 Auditoría Interna Como Herramienta De Dirección

Para conseguir que los distintos niveles de la organización asuman plenamente la función de auditoría interna y participar en la mejora de los métodos de gestión, se hace necesario establecer un marco en el que el auditor interno y el área funcional que demanda sus servicios lleven a cabo un trabajo coordinado con objeto de evaluarle correctamente y detectar los riesgos que debe asumir el área funcional.

El papel que desempeña la auditoría interna comprende:

- Asumir que la implantación de un control y los objetivos que con él se persiguen deben ser asumidos por el conjunto de la administración
- La coordinación de la auditoría interna con los coordinadores de área no supone una pérdida de su estatuto profesional. Pretende ser un catalizador que persigue la implantación de sus sugerencias y recomendaciones convenciendo de su necesidad y no de su imposición
- La responsabilidad de la consecución de los objetivos de gestión se comparte con las áreas que demandan su trabajo o análisis y es responsabilidad propia del auditor interno el establecer de una forma metodológica a seguir y la implementación de la misma

Considerando estos aspectos mencionados, a nivel de auditoría interna:

- Refuerza su función de control en el conjunto de la organización
- Se pretende la actuación del auditor interno dentro de la organización
- Facilita la implementación de las recomendaciones
- Requiere un menor apoyo de dirección al ser una función entendida y comprendida por los diferentes niveles de la organización

A nivel de la dirección:

- Permite una utilización más eficiente de los recursos humanos localizados en el área de auditoría interna
- Facilita el conocimiento generalizado del control interno en el conjunto de la organización, de sus finalidades y sus objetivos básicos
- Fomenta un estilo de trabajo participativo a todos los niveles

2.2.17 Auditores Internos. Características y requisitos personales y profesionales

Los auditores internos y de gestión, se diferencian en la especialización del objetivo que persiguen. Así cuando se persigue evaluar objetivos de carácter operativo estamos hablando de evaluar tareas de gestión. No obstante, tanto el auditor interno como el de gestión están obligados de acuerdo con la norma 200 a las siguientes actuaciones:

Cumplimiento de las normas de conducta. Esto es, atender en su actuación al código de ética del Instituto de Auditores internos. En esencia el código apela a altas normas de honradez, objetividad, diligencia y lealtad

Los auditores internos deben poseer los conocimientos, técnicas y disciplinas necesarios para la realización de las auditorías internas. Entre ellos podemos citar conocimientos básicos de los fundamentos de materias tales como: contabilidad, métodos cuantitativos y sistemas de información por ordenador. También es recomendable poseer conocimientos, de los principios de dirección, por conocer y evaluar, la materialidad y relevancia de las desviaciones en la buena gestión de los negocios

Los auditores internos, deben poseer cualidades para tratar con las personas y comunicarse de forma efectiva

Los auditores internos deben ejercer el debido cuidado profesional al realizar las auditorías. En relación con este apartado debemos indicar lo siguiente:

El debido cuidado profesional se debe a la aplicación del cuidado que se espera de un auditor interno prudente y competente. Esto es, el auditor interno siempre debe considerar la existencia de hechos intencionados incorrectos, errores y omisiones, ineficacias, despilfarros, ineffectividades y conflictos de intereses. El debido cuidado profesional implica una prudencia y competencia razonables.

2.3 Situación de la Auditoría Interna en Venezuela

El Art. 9 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública establece que no constituye ejercicio profesional de la contaduría pública, entre otros, actuar como auditor interno. No obstante, en la práctica observamos que las disposiciones para regular esta actividad son emitidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). A la fecha, han publicado la DNAI-

El Informe de Auditoría Interna y la DNAI-2 Documentación del Trabajo de Auditoría Interna. Al respecto, se debe destacar que estas Declaraciones fueron elaboradas en el año 1991 y entraron en vigencia a partir del 01 de Enero de 2002. La DNAI-3

La Responsabilidad del Contador Público cuando actúa como Auditor Interno, de considerar el efecto del fraude o error en la auditoría, la cual fue publicada, en forma extraña, en la Revista CPC del período octubre-diciembre 2003, cuando lo normal es que sea publicada por el Fondo Editorial. Existen además, 2 DNAI aprobadas por el Comité de Auditoría Interna, pero la FCCPV no se ha pronunciado al respecto.

El IIA publicó en el año 2003 la última actualización de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, efectivas a partir

del 01 de Enero de 2004, dejando sin efecto las últimas publicadas por dicha organización en el año 2001, efectivas a partir del 01 de Enero de 2002, para recoger en su actualización el alto impacto que tiene en la actividad de auditoría interna el contenido de la Ley Sarbanes-Oxley, creada por el gobierno norteamericano en julio de 2002 como consecuencia principal de la tan nombrada quiebra, de alto impacto financiero, de Enron; dicha Ley establece parámetros de auditoría específicos para todas las empresas que operen directa o indirectamente en USA.

Según establece Estupiñán “La FCCPV en el Directorio Nacional Ampliado celebrado el pasado 30 y 31 de Enero de 2004, en la ciudad de Acarigua-Araure, en el Estado Portuguesa, propuso asumir la adopción de los Principios Internacionales de Contabilidad (NIC-IFRS), las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ISA) y las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Gobierno (NICSP), emitidas por IFAC. En las diversas conferencias que se han dictado sobre el tema de las NIC se habla que se tiene previsto su implantación en Venezuela, en su primera fase, para el año 2007. En el mismo Directorio Ampliado Nacional se acordó diferir, sin definir exactamente, el pronunciamiento sobre la aplicación en Venezuela de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, es decir, que en la actualidad no nos estamos rigiendo en Venezuela por las Normas Internacionales que se han implementado, en términos generales, a nivel mundial.(Estupiñán 2007:35)

Cuando se promulgaron las Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario en mayo de 1987, se hizo mediante un acuerdo entre la Federación de Colegios de Licenciados en Administración de Venezuela, la Federación de Colegios de Economistas de Venezuela y la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Esto fue necesario porque los profesionales de las tres carreras están autorizados legalmente a ejercer la función de Comisario. Las actividades del Comisario y la del Auditor Interno tienen muchas afinidades, inclusive, el Comisario se apoya en su trabajo, en las actividades desarrolladas por el auditor interno, por lo

que me pregunto, que pasaría en Venezuela si, en función a lo anterior, cualquiera de estos gremios emite lineamientos para el ejercicio de la función de auditoría interna por parte de sus agremiados; seguramente vendría una actuación de nuestra Federación, razón que me motiva a, que antes de que este hecho pueda suceder, lo más recomendable, a la luz de mis planteamientos, es que los gremios que tengan profesionales actuando en este campo fijen reglas de juego para beneficio de todos.

2.4 Cambios de Paradigmas en Auditoría Interna

Específicamente para la auditoría interna, por todo lo expuesto, se ha tenido que cambiar algunos paradigmas sobre los cuales se sustentaba el enfoque y ejecución de la auditoría interna hasta hace unos pocos años, siendo uno de los principales cambios el de modificar el enfoque de la auditoría interna basada en los controles por el enfoque de auditoría basada en el riesgo.

Este cambio ha implicado a la vez una modificación de fondo en la actitud mental del auditor y en los requerimientos técnicos y de competencias que debe tener para responder satisfactoriamente a los nuevos retos.

Las implicaciones de los nuevos paradigmas son de gran importancia, se cambió el enfoque de la auditoría hacia el pasado por un enfoque hacia situaciones presentes y futuras, a través del análisis de detalles y hechos del pasado. Con el enfoque sobre riesgos presentes y sobre futuras transacciones, el auditor está trabajando en un nivel que está por encima de los detalles y se proyecta hacia la generación de recomendaciones de alto valor agregado.

El nuevo auditor requiere desarrollarse en aspectos relacionados con la visión de los negocios, planeación con base en riesgos y habilidades de comunicación. En conclusión, el nuevo auditor debe moverse del tradicional enfoque financiero y contable hacia el enfoque de negocios y de sus riesgos asociados, considerando los aspectos financieros y contables como una parte del proceso de revisión y no como

una finalidad de su trabajo. En el cuadro tomado del libro de Risk Management: Changing the internal Auditor's Paradigm, de David McNamee, se resumen algunos de los paradigmas que se han modificado en la actividad de la auditoría interna

CARACTERÍSTICAS	ANTIGUO PARADIGMA	NUEVO PARADIGMA
Enfoque de la auditoría interna	Control Interno	Riesgos del negocio
Respuesta	Reactiva, posterior a los hechos. Observadores de las iniciativas del plan estratégico.	Proactiva, en tiempo real. Monitoreo continuo y participación en el proceso del plan estratégico.
Pruebas de auditoría interna	Importancia de los controles	Importancia de los riesgos
Métodos de auditoría interna	Énfasis en integridad de la evaluación de controles detallados	Énfasis en la importancia de una significativa cobertura de los riesgos del negocio
Recomendaciones de auditoría interna	Controles Internos: <ul style="list-style-type: none"> - Fortalezas/ debilidades - Costo/beneficio - Eficiencia/ efectividad 	Manejo del riesgo: <ul style="list-style-type: none"> - Evitarlos/diversificados - Repartición/transferencia - Controlarlos/aceptarlos
Informes de auditoría interna	Dirigidos hacia la funcionalidad de los controles.	Dirigidos hacia el proceso de riesgos.
Rol de la auditoría interna en la organización	Función de evaluación Independiente de los controles internos	Integración en el manejo del riesgo y comunicación constante con la Dirección.

Fuente: Estupiñán, Rodrigo. Administración o Gestión de Riesgos ERM y la Auditoría Interna. (2007:133)

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Tipo de Investigación

Esta Investigación dada su naturaleza y enfoque se ubica en la modalidad metodológica descriptiva ya que esta permite la investigación de registro, análisis e interpretación del problema estudiado en esta investigación, así como establecer comparaciones y descubrir las relaciones, causas y efectos presentes.

Según Sellitz (1965) dice: “Una investigación es descriptiva cuando se centra en medir con la mayor precisión posible. En esta clase de estudio el investigador debe ser capaz de definir que se va a medir y como lograr precisión en esa medición” (pág 25)

En este caso hará posible el análisis, la comparación y explicación de todos los aspectos que constituyen la investigación planteada el cual gira en torno realizar un análisis de las normas internacionales de auditoría en función del uso del trabajo de otros auditores y consideración del trabajo de auditoría interna regulado por las NIAS 600 y 610

3.2 Diseño De La Investigación

En el ámbito del estudio planteado relacionados a la realización de análisis de las normas internacionales de auditoría en función del uso del trabajo de otros auditores y consideración del trabajo de auditoría interna regulado por las NIAS 600 y 610 se determina el diseño de investigación como la planificación general que facilite guiar desde el punto de vista técnico todo el proceso de investigación, desde la recolección de datos hasta el análisis e interpretación de los mismos; acordes a los objetivos delimitados de dicha investigación.

Se considera una Investigación de documental debido a que el enfoque y la información obtenida no son de primera mano, además de tratarse de un análisis de un elemento jurídico como lo es el caso de las normas internacionales de auditoría 600 y 610.

Los datos de interés son recogidos en forma indirecta de la realidad; en este sentido se trata de investigaciones a partir de datos secundarios que ya previamente han sido presentados por otros investigadores, o lo que es lo mismo el organismo o cuerpo son suficiente autoridad para crear dichas normas. El estudio propuesto se ajustó a los fines de la investigación documental – bibliográfica.

De acuerdo con Cázares, Christen, Jaramillo, Villaseñor y Zamudio, La investigación documental depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo material de índole permanente, es decir, al que se puede acudir como fuente o referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza o sentido, para que aporte información o rinda cuentas de una realidad o acontecimiento. (2000: 18)

Las fuentes documentales pueden ser, entre otras: documento escritos, como libros, periódicos, revistas, actas notariales, tratados, encuestas y conferencias escritas; documentos fílmicos, como películas, diapositivas, fílmicas; documentos grabado, como discos, cintas y casetes, incluso documentos electrónicos como páginas web.

3.3 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información

Las técnicas de recolección le permitirán al investigador obtener información necesaria para así dar respuesta rápida a las interrogantes de investigación, así como los instrumentos constituyen un conjunto de instrucciones que orientan al

investigación hacia un tipo de información específica impidiendo que se distancie del objeto de estudio definido como punto de interés.

Cuando el plan de trabajo está hecho, los investigadores están en capacidad de obtener el material. Para esto se requiere buscar libros, revistas, folletos, documentos en general, en donde se aborde el tema a tratar. Las **fuentes** se encuentran según su carácter y naturaleza en distintos organismos dedicados a la labor de concentrar ordenadamente los materiales y ponerlos a la disposición del público: archivológicas, bibliográficas, videográficas, audiográficas, hemerográficas e iconográficas.

Los sistemas de información como la biblioteca, la hemeroteca, entre otros están creados con las funciones específicas de proporcionar servicios de difusión de las fuentes documentales de información: archivo, biblioteca, filmoteca, fonoteca o discoteca, hemeroteca y museos.

En la **biblioteca** se guardan básicamente libros, aunque algunas veces contienen materiales audiovisuales y publicaciones periódicas. Hay bibliotecas generales, especializadas, públicas y privadas.

En la **hemeroteca** se localizan las publicaciones periódicas, como las revistas, los periódicos, algunos folletos, semanarios, etc. Los periódicos publican noticias, artículos, crónicas sobre política, economía, deportes, etc. Las revistas divulgan la cultura a distintos niveles, y contienen artículos de fondo, documentos inéditos, notas críticas, etc. Los boletines ofrecen información en torno al campo de trabajo de algunas academias, instituciones o asociaciones.

En el **archivo** se guardan y conservan documentos como cartas, manuscritos, informes, materiales históricos, etc. con la finalidad de consignar organizadamente la historia de los asuntos importantes tramitados por la institución que los archiva o por otra que se dedica especialmente a su recopilación.

Como técnicas de registro de información, primero hay que recabar los datos de identificación de los documentos que se trabajarán, es decir la elaboración de las fichas bibliográficas, hemerográficas, etc., y luego la redacción de las fichas de trabajo.

La ficha bibliográfica contiene todos los datos necesarios y suficientes, preestablecidos convencionalmente para identificar cada uno de los libros que se usarán, como son los autores, título, edición, año y lugar de publicación, colección y número. Si se trata de una revista se incluye la periodicidad, el número, tomo, fecha, y al igual que en la ficha de periódico se puede hacer bajo autor o bajo título. En la de periódico se incluye la fecha, sección y columna del artículo citado.

CAPÍTULO IV

4.1 NORMA TEXTUAL NIA 600 USO DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad, utiliza el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad. Esta NIA no trata de aquellos casos donde dos o más auditores son nombrados como auditores conjuntos ni trata de la relación del auditor con el auditor antecesor. Aún más, cuando el auditor principal concluye que los estados financieros de un componente no son de importancia relativa, las normas de esta NIA no aplican. Cuando, sin embargo, varios componentes, de no importancia relativa en sí mismos, juntos son de importancia relativa, necesitarán ser considerados los procedimientos explicados en esta NIA.
2. **Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debería determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor.**
3. “Auditor principal” significa el auditor con la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando esos estados financieros incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

4. “Otro auditor” significa un auditor, distinto del auditor principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que está incluido en los estados financieros auditados por el auditor principal. Otros auditores incluyen firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no y corresponsales así como auditores que no tengan relación.
5. “Componente” significa una división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.

Aceptación como auditor principal

6. **El auditor debería considerar si la propia participación del auditor es suficiente para poder actuar como el auditor principal.** Para este fin, el auditor principal debería considerar:

- a) La importancia relativa de la porción de los estados financieros que audita el auditor principal;
- b) El grado de conocimiento del auditor principal respecto del negocio de los componentes;
- c) El riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros de los componentes auditados por el otro auditor; y,
- d) La realización de procedimientos adicionales según expuestos en esta nia respecto de los componentes auditados por el otro auditor, dando como resultado que el auditor principal tenga una importante participación en dicha auditoría.

Los procedimientos del auditor principal

7. **Cuando hace planes de usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica.** Algunas de las fuentes de información para esta consideración podrían ser la membresía común en una organización profesional, la membresía común en, o afiliación a, otra Firma o referencia a la organización profesional a la que pertenezca el otro auditor. Estas fuentes pueden ser suplementadas cuando sea apropiado, mediante investigaciones con otros auditores, banqueros, etc., y por discusiones con el otro auditor.
8. **El auditor principal debería desempeñar procedimientos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, de que el trabajo del otro auditor es adecuado para los fines del auditor principal, en el contexto de la asignación específica.**
9. El auditor principal debería comunicar al otro auditor:
 - a) los requisitos de independencia respecto de la entidad así como del componente y obtener representación sobre el cumplimiento con ellos;
 - b) el uso se hará del trabajo e informe del otro auditor, y hará suficientes arreglos para la coordinación de sus esfuerzos en la etapa inicial de planeación de la auditoría. El auditor principal debería informar al otro auditor de asuntos tales como las áreas que requieren consideración especial, procedimientos para la identificación de transacciones entre compañías que puedan requerir revelación y el calendario para completar la auditoría; y,
 - c) los requerimientos de contabilidad, auditoría y de informes, y obtener representación escrita sobre el cumplimiento con los mismos.

10. El auditor principal podría también, por ejemplo, discutir con el otro auditor los procedimientos de auditoría aplicados, revisar un resumen escrito de los procedimientos del otro auditor (que puede ser en forma de cuestionario o de lista de verificación) o revisar papeles de trabajo del otro auditor. El auditor principal puede desear desempeñar estos procedimientos durante una visita al otro auditor. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos dependerá de las circunstancias del trabajo y del conocimiento del auditor principal de la competencia profesional del otro auditor. Este conocimiento puede haber sido ampliado con la revisión de trabajos previos de auditoría del otro auditor.

11. El auditor principal puede concluir que no es necesario aplicar procedimientos como los descritos en el párrafo 10 a causa de suficiente evidencia apropiada de auditoría obtenida previamente de que se cumple con políticas y procedimientos aceptables de control de calidad en la conducción de la práctica del otro auditor. Por ejemplo, cuando son firmas afiliadas el auditor principal y el otro auditor pueden tener una relación formal, continua que proporciona los procedimientos que dan dicha evidencia de auditoría como revisión periódica inter firmas, pruebas de políticas y procedimientos en operación, y revisión de los papeles de trabajo de auditoría seleccionadas.

12. **El auditor principal deberá considerar los resultados significativos del otro auditor.**

13. El auditor principal puede considerar apropiado discutir con el otro auditor y la administración del componente, los resultados de auditoría u otros asuntos que afecten la información financiera del componente y puede también decidir que son necesarias pruebas suplementarias de los registros o de la información

financiera del componente. Dichas pruebas pueden, dependiendo de las circunstancias, ser desarrolladas por el auditor principal o por el otro auditor.

14. El auditor principal debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría los componentes cuya información financiera fue auditada por otros auditores, su importancia para los estados financieros de la entidad como un todo, los nombres de los otros auditores, y cualesquiera conclusiones alcanzadas de que los componentes individuales son de no importancia relativa. El auditor principal debería también documentar los procedimientos desempeñados y las conclusiones alcanzadas. Por ejemplo, los papeles de trabajo del otro auditor que han sido revisados serían identificados y se registrarían los resultados de discusiones con el otro auditor. Sin embargo, el auditor principal no necesita documentar las razones para limitar los procedimientos en las circunstancias descritas en el párrafo 11, siempre que esas razones estén resumidas en alguna otra parte en documentación conservada por la firma del auditor principal.

Cooperación entre auditores

15. **El otro auditor, conociendo el contexto en que el auditor principal usará el trabajo del otro auditor, deberá cooperar con el auditor principal.** Por ejemplo, el otro auditor debería traer a la atención del auditor principal cualquier aspecto del trabajo del otro auditor que no pueda ser realizado como se solicita. Similarmente, sujeto a consideraciones legales y profesionales, el otro auditor necesitará ser informado de cualquier asunto que vengan a la atención del auditor principal que puedan tener un efecto importante sobre el trabajo del otro auditor.

Consideraciones sobre informes

16. Cuando el auditor principal concluye que el trabajo del otro auditor no puede ser usado y el auditor principal no ha podido desempeñar procedimientos adicionales suficientes respecto de la información financiera del componente auditado por el otro auditor, el auditor principal debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión porque hay una limitación en el alcance de la auditoría.

17. Si el otro auditor emite, o tiene intención de emitir, un dictamen de auditor con salvedades, el auditor principal debería considerar si la materia de la salvedad es de tal naturaleza e importancia, en relación a los estados financieros de la entidad sobre los que el auditor principal está dictaminando, que se requiera una salvedad en el dictamen del auditor principal.

División de la responsabilidad

18. Si bien, se considera deseable el cumplimiento con los lineamientos precedentes, los reglamentos locales de algunos países permiten a un auditor principal basar su opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados como un todo únicamente con base en el informe de otro auditor respecto de la auditoría de uno o más componentes. Cuando el auditor principal lo hace así, el dictamen del auditor principal debería declarar este hecho claramente y debería indicar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor. Cuando el auditor principal hace tal referencia en el dictamen del auditor, los procedimientos de auditoría están ordinariamente limitados a aquellos descritos en los párrafos 7 y 9.

Perspectiva del Sector Público

1. Los principios básicos de esta NIA aplican a la auditoría de los estados financieros del sector público, sin embargo el Comité del Sector Público tiene la intención de proporcionar en un Estudio lineamientos suplementarios sobre consideraciones adicionales cuando se usa el trabajo de otros auditores en el sector público. Por ejemplo, el auditor principal en el sector público tiene que asegurar que, cuando la legislación ha prescrito que se cumpla con un conjunto particular de normas de auditoría, el otro auditor ha cumplido con dichas normas.

4.1.1 ANÁLISIS DE LA NORMAS INTERNACIONAL DE AUDITORÍA NIA 600 USO DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES

Uso del Trabajo de Otro Auditor

Esta busca de manera amplia y precisa establecer normas y lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad usa el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad.

Además que deja clara la diferencia que se presenta cuando no corresponde su aplicación específicamente en aquellos casos donde dos o más auditores son nombrados como auditores conjuntos, ni trata o regula la relación del auditor actual con el auditor antecesor.

Aún más, cuando el auditor principal concluye que los estados financieros de un componente no son de importancia relativa, las normas contempladas en esta no son aplicables a diferencia de cuando varios componentes, de no importancia relativa en sí mismos, juntos son de importancia relativa, en este caso necesitarán ser considerados los procedimientos explicados en esta norma.

Es decir una interpretación acertada del propósito de la norma internacional de auditoría 600 pudiera considerarse de la siguiente manera:

Permite establecer normas y lineamientos cuando un auditor usa el trabajo de otros sobre uno o más componentes de los estados financieros sobre los que dictamina. No contempla trabajos conjuntos, ni de la relación con auditores antecesores, ó cuando los componentes en su conjunto no son de importancia relativa

Como Afecta el Trabajo de Otros

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debería determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor. En que magnitud esta será utilizada y hasta donde es válida e importante la información suministrada.

Para poder establecer cómo afecta a la auditoria el trabajo de otro auditor es recomendable tener claro los siguientes conceptos:

- **Auditor principal** significa el auditor con la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando esos estados financieros incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.
- **Otro auditor** significa un auditor, distinto del auditor principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que está incluida en los estados financieros auditados por el auditor principal.
- **Otros auditores** incluyen firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no y corresponsales, así como auditores que no tengan relación.
- **Componente** significa una división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.

El auditor debería considerar si la propia participación del auditor es suficiente para poder actuar como el auditor principal. Para este fin, el auditor principal debería considerar

En resumen, cuando uno de los componentes de los estados financieros de importancia relativa es auditado por otros auditores se debe considerar:

1. La importancia relativa de la porción de los estados financieros que audita el auditor principal
2. El grado de conocimiento del auditor principal respecto del negocio de los componentes
3. El riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros de los componentes auditados por el otro auditor
4. La realización de procedimientos adicionales según expuestos en la norma NIA 600 respecto de los componentes auditados por el otro auditor dando como resultado que el auditor principal tenga una importante participación en dicha auditoría.

Procedimientos Ejecutados por el Auditor Principal

Cuando se planea usar el trabajo de otro auditor, el auditor principal deberá considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica. Algunas de las fuentes de información para esta consideración podrían ser la membresía común en una organización profesional, la membresía común en, o afiliación a, otra firma o referencia a la organización profesional a la que pertenezca el otro auditor. Estas fuentes pueden ser suplementadas cuando sea apropiado, mediante investigaciones con otros auditores, banqueros y por discusiones con el otro auditor.

El auditor principal debería desempeñar procedimientos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, de que el trabajo del otro auditor es

adecuado para los fines del auditor principal, en el contexto de la asignación específica.

El auditor principal debería comunicar al otro auditor:

- Los requisitos de independencia respecto de la entidad así como del componente y obtener representación sobre el cumplimiento con ellos
- El uso que se hará del trabajo e informe del otro auditor, y hará suficientes arreglos para la coordinación de sus esfuerzos en la etapa inicial de planeación de la auditoría. El auditor principal debería informar al otro auditor de asuntos tales como las áreas que requieren consideración especial, procedimientos para la identificación de transacciones entre compañías que puedan requerir revelación y el calendario para completar la auditoría
- Los requerimientos de contabilidad, auditoría y de informes y obtener representación escrita sobre el cumplimiento con los mismos.

El auditor principal podría también, discutir con el otro auditor los procedimientos de auditoría aplicados, revisar un resumen escrito de los procedimientos del otro auditor o revisar papeles de trabajo del otro auditor. El auditor principal puede desear desempeñar estos procedimientos durante una visita al otro auditor.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos dependerá de las circunstancias del trabajo y del conocimiento del auditor principal de la competencia profesional del otro auditor. Este conocimiento puede haber sido ampliado con la revisión de trabajos previos de auditoría del otro auditor.

El auditor principal puede concluir que no es necesario aplicar procedimientos a causa de suficiente evidencia apropiada de auditoría obtenida previamente de que se

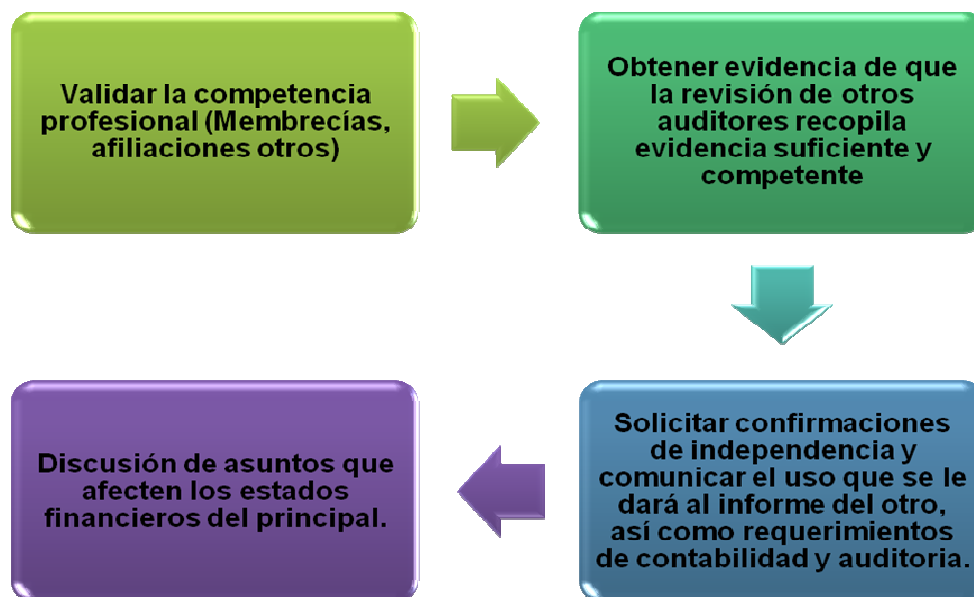
cumple con políticas y procedimientos aceptables de control de calidad en la conducción de la práctica del Otro auditor.

Por ejemplo, cuando son firmas afiliadas el auditor principal y el otro auditor pueden tener una relación formal, continua que proporciona procedimientos que dan dicha evidencia de auditoría como revisión periódica inter-firmas, pruebas de políticas y procedimientos en operación, y revisión de papeles de trabajo de auditorías seleccionadas.

El auditor principal deberá considerar los resultados significativos del otro auditor. El auditor principal puede considerar apropiado discutir con el otro auditor y la administración del componente, los resultados de auditoría u otros asuntos que afecten la información financiera del componente y pueden también decidir que son necesarias pruebas suplementarias de los registros o de la información del componente. Dichas pruebas pueden, dependiendo de las circunstancias, ser desarrollados por el auditor principal o por el otro auditor.

El auditor principal debería documentar en los papeles de trabajo de la auditoría los componentes cuya información financiera fue auditada por otros auditores, su importancia para los estados financieros de la entidad como un todo, los nombres de los otros auditores, y cualesquiera conclusiones alcanzadas de que los componentes individuales sean de no importancia relativa.

El auditor principal debería también documentar los procedimientos desempeñados y las conclusiones alcanzadas. Por ejemplo, los papeles de trabajo del otro auditor que han sido revisados serían identificados y se registrarían los resultados de discusiones con el otro auditor. Sin embargo, el auditor principal no necesita documentar las razones para limitar los procedimientos, siempre que esas razones estén resumidas en alguna otra parte en documentación conservada por la firma del auditor principal.



Pasos efectuados para ejecutar el procedimiento por parte del Auditor Principal

Cooperación entre auditores

El otro auditor, conociendo el contexto en que el auditor principal usará el trabajo del otro auditor, deberá cooperar con el auditor principal. Por ejemplo, el otro auditor debería traer a la atención del auditor principal cualquier aspecto del trabajo del otro auditor que no pueda ser realizado como se solicita.

Similarmente, sujeto a consideraciones legales y profesionales, el otro auditor necesitará ser informado de cualesquier asuntos que vengán a la atención del auditor principal que puedan tener un efecto importante sobre el trabajo del otro auditor

Consideraciones a Efectos de Emisión De Informes

Cuando el auditor principal concluye que el trabajo del otro auditor no puede ser usado y el auditor principal no ha podido desempeñar procedimientos adicionales suficientes respecto de la información financiera del componente auditado por el otro

auditor, el auditor principal debería expresar una opinión calificada o una abstención de opinión porque hay una limitación en el alcance de la auditoría.

Si el otro auditor emite, o tiene intención de emitir un dictamen de auditor con salvedades, el auditor principal debería considerar si la materia de la salvedad es de tal naturaleza e importancia, en relación a los estados financieros de la entidad sobre los que el auditor principal está dictaminando, que se requiera una salvedad en el dictamen del auditor principal

División de la Responsabilidad

Si bien se considera deseable el cumplimiento con los lineamientos precedentes los reglamentos locales de algunos países permiten a un auditor principal basar su opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados como un todo únicamente con base en el informe de otro auditor respecto de la auditoría de uno o más componentes.

Cuando el auditor principal lo hace así, el dictamen del auditor principal debería declarar este hecho claramente y debería indicar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor.

Cuando el auditor principal hace tal referencia en el dictamen del auditor, los procedimientos de auditoría están ordinariamente limitados a aquellos en los que algunos de los medios para lograr sus respectivos objetivos son a menudo similares y así ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa así como el auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría y a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo

4.2 NORMA TEXTUAL NIA 610 CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos a los auditores externos al considerar el trabajo de auditoría interna. Esta NIA no trata de casos cuando el personal de auditoría interna ayudan al auditor externo a llevar a cabo procedimientos de auditoría externa. Los procedimientos anotados en esta NIA necesitan ser aplicados sólo a actividades de auditoría interna que sean relevantes a la auditoría de los estados financieros.
- 2. El auditor externo deberá considerar las actividades de auditoría interna y su efecto, si lo hay, sobre los procedimientos de auditoría externa.**
3. “Auditoría Interna” significa una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen; entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.
4. Si bien el auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada y por la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, ciertas partes del trabajo de auditoría interna pueden ser útiles para el auditor externo.

Alcance y Objetivos de la Auditoría Interna

5. El alcance y objetivos de la Auditoría Interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de su administración.

Ordinariamente, las actividades de auditoría interna incluyen uno o más de los siguientes puntos:

Revisar los sistemas de contabilidad y de control interno. El establecer sistemas adecuados de contabilidad y de control interno, es responsabilidad de la Administración, la cual demanda atención apropiada en una base continua. Ordinariamente se le asigna a la auditoría interna la responsabilidad específica de revisar estos sistemas, monitorear su operación y recomendar las consiguientes mejoras.

Examinar la información financiera y de operación. Esto puede incluir revisión de los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información y la investigación específica de partidas individuales incluyendo pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.

Revisar la economía, eficiencia y efectividad de operaciones incluyendo los controles no financieros de una entidad.

Revisar el cumplimiento con leyes, reglamentos y otros requerimientos externos y con políticas y directivas de la administración y otros requisitos internos.

Relación entre auditoría interna y el auditor externo

6. El papel de la auditoría interna es determinado por la administración, y sus objetivos difieren de los del auditor externo quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los estados financieros. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo a los requerimientos de la administración. El interés primordial del auditor externo es si los estados financieros, están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

7. No obstante, algunos de los medios para lograr sus respectivos objetivos son a menudo similares y así ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa.
8. La auditoría interna es parte de la entidad. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la auditoría interna, no puede lograr el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por ningún uso que se haga de la auditoría interna. Todos los juicios relacionados con la auditoría de los estados financieros son los del auditor externo.

Comprensión y evaluación preliminar de la auditoría interna

9. **El auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría y a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.**
10. Una auditoría interna efectiva a menudo permitirá una modificación en la naturaleza y oportunidad, y una reducción en el alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor externo pero no los puede eliminar por completo. En algunos casos, sin embargo, habiendo considerado las actividades de auditoría interna, el auditor externo puede decidir que la auditoría interna no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.
11. **Durante el curso de planeación de la auditoría el auditor externo debería desempeñar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna cuando parezca que la auditoría interna es relevante para la auditoría externa de los estados financieros en áreas específicas de auditoría.**

12. La evaluación preliminar del auditor externo de la función de auditoría interna influirá en el juicio del auditor externo sobre el uso que puede darse a la auditoría interna para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa.
13. Al obtener una comprensión y desarrollar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, los criterios importantes son:
- a) Status organizacional: status específico de la auditoría interna en la entidad y el efecto que ésta tiene sobre su capacidad para ser objetiva. En la situación ideal, la auditoría interna deberá reportar al nivel más alto de administración y estar libre de cualquier otra responsabilidad operativa. Cualesquier impedimentos o restricciones puestos a la auditoría interna por parte de la administración necesitarían ser cuidadosamente considerados. En particular, los auditores internos necesitarán estar libres de comunicarse plenamente con el auditor externo.
 - b) Alcance de la Función: la naturaleza y alcance de las asignaciones de auditoría interna desempeñadas. El auditor externo también necesitaría considerar si la administración actúa sobre las recomendaciones de auditoría interna y cómo se evidencia esto.
 - c) Competencia Técnica: si la auditoría interna es desempeñada por personas que tienen el entrenamiento técnico y la eficiencia adecuados como auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, revisar las políticas para contratar y entrenar al personal de auditoría interna y su experiencia y calificaciones profesionales.
 - d) Debido Cuidado Profesional: si la auditoría interna es planeada, supervisada, revisada y documentada apropiadamente. Se debería considerar la existencia de manuales de auditoría adecuados, programas de trabajo y papeles de trabajo.

Planificación del tiempo para enlace y coordinación

14. Cuando planea usar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo necesitará considerar el plan tentativo de auditoría interna para el período y discutirlo tan al principio como sea posible. Cuando el trabajo de auditoría interna va a ser un factor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditor externo, es deseable convenir por adelantado el tiempo para dicho trabajo, el grado de cobertura de la auditoría, los niveles de pruebas y los métodos propuestos para selección de muestras, documentación del trabajo desarrollado y revisión de los procedimientos para reportes.
15. El enlace con auditoría interna es más efectivo cuando se celebran juntas a intervalos apropiados durante el período. El auditor externo necesitaría ser informado de, y tener acceso a, informes de auditoría interna relevantes y mantenerse informado de cualquier asunto importante que venga a la atención del auditor interno lo que puede afectar el trabajo del auditor externo. De igual forma, el auditor externo ordinariamente debería informar al auditor interno de cualesquier asuntos importantes que puedan afectar la auditoría interna.

Evaluación y prueba del trabajo de auditoría interna

16. **Cuando el auditor externo tiene intención de usar el trabajo específico de auditoría interna, el auditor externo debería evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos del auditor externo.**
17. La evaluación de trabajo específico de auditoría interna implica la consideración de la adecuación del alcance del trabajo y programas

relacionados y si la evaluación preliminar de la auditoría interna permanece como apropiada. Esta evaluación puede incluir la consideración de si:

- a) el trabajo es desempeñado por personas que tienen entrenamiento técnico y eficiencia adecuados como auditores internos y si el trabajo de los auxiliares es supervisado, revisado y documentado apropiadamente;
 - b) si se obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría para sustentar una base razonable para las conclusiones alcanzadas;
 - c) las conclusiones alcanzadas son apropiadas en las circunstancias y si cualesquiera de los informes preparados son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado; y
 - d) las excepciones o asuntos inusuales revelados por auditoría interna son resueltos de forma apropiada.
18. La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas del trabajo específico de auditoría interna dependerá del juicio del auditor externo respecto del riesgo de importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Dichas pruebas pueden incluir examen de partidas ya examinadas por auditoría interna, examen de otras partidas similares, y observación de procedimientos de auditoría interna.
19. El auditor externo debería registrar las conclusiones respecto del trabajo específico de auditoría interna que ha sido evaluado y probado.

Perspectiva del Sector Público

1. Los principios básicos en esta NIA aplican a la auditoría de estados financieros en el sector público. Sin embargo, el Comité del Sector Público tiene la intención de proporcionar, en un Estudio, lineamientos suplementarios sobre consideraciones adicionales cuando se considera el trabajo de auditoría interna en el sector Público.

4.2.1 ANÁLISIS DE LA NORMAS INTERNACIONAL DE AUDITORÍA NIA 610 CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA

Consideración del Trabajo de Auditoría Interna

Considerando que la Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno, se puede decir que esta tiene un objetivo primordial el cual se encuentra delimitado por el alcance de la misma según lo establece la norma internacional de auditoría 610. Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo.

En este sentido se tiene que el alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de su administración. Ordinariamente, las actividades de auditoría interna incluyen uno o más de los siguientes puntos:

- **Monitoreo Del Control Interno.** El establecer control interno adecuado es responsabilidad de la administración, la cual demanda atención apropiada en una base continua. Ordinariamente se le asigna a la auditoría interna por parte de la administración la responsabilidad específica de revisar los controles, monitorear su operación y recomendar las mejoras consecuentes.
- **Examinar la información financiera y de operación.** Esto puede incluir revisión de los medios usados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información y la investigación específica de partidas individuales incluyendo pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.

- **Revisar la economía, eficiencia y efectividad de operaciones** incluyendo los controles no financieros de una entidad.
- **Revisar el cumplimiento con leyes**, reglamentos y otros requerimientos externos y con políticas y directivas de la administración y otros requisitos internos.

Visto que en muchas ocasiones se asume la Auditoría interna como una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la organización, resulta indispensable que la misma cuente durante su proceso con los antes mencionados factores o elementos que permiten ejecutarla como corresponde, para así conservar no solo la integridad del proceso, sino también obtener los resultados esperados cumpliendo el objetivo de la misma.

Relación entre Auditoría Interna y el Auditor Externo

El papel de la auditoría interna es determinado por la administración, y sus objetivos difieren de los del auditor externo quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los estados financieros. Los objetivos de la función de auditoría interna varían de acuerdo a los requerimientos de la administración. El interés primordial del auditor externo es si los estados financieros, están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

El contador público cuando acepta ser designado como auditor externo, acepta responsabilidad inherente a tal función. Es por ello que resulta indispensable destacar de forma específica cuáles son las responsabilidades que recaen sobre el auditor cuando actúa en conjunto con otros profesionales, o utiliza sus servicios. Cuando el auditor utiliza el trabajo de otro auditor, puede elegir si asume la responsabilidad por el trabajo, o si limita su responsabilidad al trabajo realizado por él, y no al realizado por su colega aun cuando ambos estén efectuando una auditoría interna.

Cuando la NIA 610 menciona a la auditoría interna se refiere a la actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio para la misma. Sus funciones, entre otras, incluyen examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno. El auditor externo deberá realizar una evaluación de la función de auditoría interna cuando ésta sea relevante para la evaluación del riesgo por parte del auditor externo.

No obstante, algunos de los medios para lograr sus respectivos objetivos son a menudo similares y así ciertos aspectos de la auditoría interna pueden ser útiles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa. Logrando de esta forma establecer una auditoría integral ya que abarca ambas posiciones de la administración o la gestión que esta realiza vista desde la óptica contable, ya que no solo se analizan las relaciones internas de la empresa en materia contable sino también las externas, por guardar una estrecha relación.

La auditoría interna es parte de la entidad. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la auditoría interna, no puede lograr el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo tiene responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por ningún uso que se haga de la auditoría interna. Todos los juicios relacionados con la auditoría de los estados financieros son los del auditor externo.

Si el auditor externo quiere usar trabajo específico de auditoría interna debe evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para sus propósitos. La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a efectuarse dependerá del juicio del auditor externo acerca del riesgo e importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Por último el auditor debería registrar las conclusiones sobre el trabajo específico de auditoría interna que ha sido evaluado y probado.

Comprensión y Evaluación Preliminar de la Auditoría Interna

El auditor externo deberá obtener una comprensión suficiente de las actividades de auditoría interna para ayudar a la planeación de la auditoría y a desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.

Una auditoría interna efectiva a menudo permitirá una modificación en la naturaleza y oportunidad, y una reducción en el alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor externo pero no los puede eliminar por completo. En algunos casos, sin embargo, habiendo considerado las actividades de auditoría interna, el auditor externo puede decidir que la auditoría interna no tendrá efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

Durante el curso de planeación de la auditoría el auditor externo debería desempeñar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna cuando parezca que la auditoría interna es relevante para la auditoría externa de los estados financieros en áreas específicas de auditoría.

La evaluación preliminar del auditor externo de la función de auditoría interna influirá en el juicio del auditor externo sobre el uso que puede darse a la auditoría interna para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa.

Al obtener una comprensión y desarrollar una evaluación preliminar de la función de auditoría interna, los criterios importantes son:

- **Status Organizacional:** status específico de la auditoría interna en la entidad y el efecto que ésta tiene sobre su capacidad para ser objetiva. En la situación ideal, la auditoría interna deberá reportar al nivel más alto de administración y estar libre de cualquier otra responsabilidad operativa. Cualesquier impedimentos o restricciones puestos a la auditoría interna por parte de la

administración necesitarían ser cuidadosamente considerados. En particular, los auditores internos necesitarán estar libres de comunicarse plenamente con el auditor externo.

- **Alcance de la Función:** la naturaleza y alcance de las asignaciones de auditoría interna desempeñadas. El auditor externo también necesitaría considerar si la administración actúa sobre las recomendaciones de auditoría interna y cómo se evidencia esto.
- **Competencia Técnica:** si la auditoría interna es desempeñada por personas que tienen el entrenamiento técnico y la eficiencia adecuados como auditores internos. El auditor externo puede, por ejemplo, revisar las políticas para contratar y entrenar al personal de auditoría interna y su experiencia y calificaciones profesionales.
- **Debido Cuidado Profesional:** si la auditoría interna es planeada, supervisada, revisada y documentada apropiadamente. Se debería considerar la existencia de manuales de auditoría adecuados, programas de trabajo y papeles de trabajo.

Planificación y Coordinación

Cuando planea usar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo necesitará considerar el plan tentativo de auditoría interna para el período y discutirlo tan al principio como sea posible. Cuando el trabajo de auditoría interna va a ser un factor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría externa, es deseable convenir por adelantado el tiempo para dicho trabajo, el grado de cobertura de la auditoría, los niveles de pruebas y los métodos propuestos para selección de muestras, documentación del trabajo desarrollado y revisión de los procedimientos para reportes.

El enlace con auditoría interna es más efectivo cuando se celebran juntas a intervalos apropiados durante el período. El auditor externo necesitaría ser informado de, y tener acceso a, informes de auditoría interna relevantes y mantenerse informado de cualquier asunto importante que venga a la atención del auditor interno lo que puede afectar el trabajo del auditor externo. De igual forma, el auditor externo ordinariamente debería informar al auditor interno de cualesquier asuntos importantes que puedan afectar la auditoría interna.

Evaluación y Prueba Del Trabajo de Auditoría Interna

Cuando el auditor externo tiene intención de usar el trabajo específico de auditoría interna, el auditor externo debería evaluar y probar dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos del auditor externo.

La evaluación de trabajo específico de auditoría interna implica la consideración de la adecuación del alcance del trabajo y programas relacionados y si la evaluación preliminar de la auditoría interna permanece como apropiada. Esta evaluación puede incluir la consideración de si:

- a) El trabajo es desempeñado por personas que tienen entrenamiento técnico y eficiencia adecuados como auditores internos y si el trabajo de los auxiliares es supervisado, revisado y documentado apropiadamente
- b) Si se obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría para sustentar una base razonable para las conclusiones alcanzadas
- c) Las conclusiones alcanzadas son apropiadas en las circunstancias y si cualesquiera de los informes preparados son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado

- d) Las excepciones o asuntos inusuales revelados por auditoría interna son resueltos de forma apropiada. La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas del trabajo específico de auditoría interna dependerá del juicio del auditor externo respecto del riesgo de importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Dichas pruebas pueden incluir examen de partidas ya examinadas por auditoría interna, examen de otras partidas similares, y observación de procedimientos de auditoría interna.

El auditor externo debería registrar las conclusiones respecto del trabajo específico de auditoría interna que ha sido evaluado y probado

4.3 COMPARACIÓN ENTRE LA DNA 5 EFECTOS DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA EN EL ALCANCE DEL EXAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE Y LAS NIA's 600 Y 610

El uso de trabajos de otros auditores en materia de auditoría interna es un proceso que no solo se encuentra regulado para su ejecución por la NIA 600 y 610, existe también una norma si se quiere de menor jerarquía que viene a complementar de manera precisa cual es el efecto que tiene el proceso de auditoría interna determinando su alcance y relación directa con el examen del contador publica independiente, es decir lo que se considera como auditor externo, es precisamente a la DNA 5 a quien se hace referencias.

La declaración sobre normas y procedimientos de auditoría DNA 5 titulada efectos de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente mantiene una relación bastante cercana con la NIA 600 y 610, sirviéndole de base o complemento a esta, por cuando la DNA 5 no solo indica que efectivamente se pueden hacer uso del trabajo de otros auditores realizados en calidad de auditor interno de una entidad, el cual prepara como parte de sus obligaciones los estados financieros, y ejecuta lo relacionado con el control interno a petición de la gerencia, sino que establece la posición donde el contador público independiente considera el trabajo del auditor interno en función de determinar el alcance, la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría, además de hacer uso de ellos para la realización de su trabajo, dejando claro que el trabajo realizado por el auditor interno no puede sustituir al trabajo del contador público independiente.

Esta norma establece de manera bastante precisa cuales son los trabajos que puede ejecutar el auditor interno, incluyendo dentro de estos el estudio y evaluación del control interno, la revisión de los procedimientos que busquen mejorar la eficiencia del mismo, así como efectuar investigaciones especiales bien sea como

parte de sus obligaciones o a petición de la gerencia todo relacionado en materia de auditoría y con relación directa con el proceso de control interno.

Desde el momento en el cual los auditores internos efectúan trabajos tales como estudio, evaluación o realización de pruebas sustantivas de transacciones y de saldo dentro de la entidad, estos están cumpliendo con procesos relacionados al control interno. Es por ello que la DNA 5 establece que el concepto de auditor no se aplica a aquellas personas que aunque se les dé el título de auditor interno no ejecuten las funciones antes mencionadas, haciendo la aclaratoria que auditor interno será quien aun cuando no posea el título antes mencionado ejecute a cabalidad las actividades o acciones propias del control interno tales como estudio, evaluación o realización de pruebas sustantivas de transacciones y de saldo dentro de la entidad.

Otro elemento importante establecido en la DNA 5 que guarda similitud con la NIA 600 es aquel donde se establece en ambas normas que el trabajo de los auditores internos puede ser un factor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos ejecutados por el contador público independiente (auditor externo) si este decide utilizar el trabajo de los auditores internos como parte de sus procedimientos este último deberá evaluar la independencia y competencia de los auditores internos en función del trabajo realizado por estos.

En cuanto a la independencia y competencia de los auditores internos se tiene que ambas normas regulan por igual las cualidades, habilidades y requisitos que deben cumplir los profesionales de la contaduría pública para establecerse como auditores, dado que no todos los contadores internos o externos cumplen funciones de auditores.

Así mismo se tiene que es importante para la designación del auditor conocer cuál es su instrucción profesional, la experiencia en trabajos anteriores, cuales son los

métodos implementados por el cliente en la contratación, entrenamiento y supervisión de su personal de auditoría interna, para así darle una visión general al auditor externo de que será a lo que se enfrenta al cumplir con este papel.

Establece la DNA 5 en concordancia con la NIA 600 y la NIA 610 que el auditor externo podrá en función de la ejecución de su proceso de auditoría valerse o hacer uso de los papeles de trabajo e informes del auditor interno con la única intención de establecer el nivel de suficiencia de la documentación, la capacidad para resolver problemas e implementar métodos de auditoría y así analizar si es adecuada la supervisión a todos los niveles del equipo de auditoría interna.

Cuando se hace mención a la independencia se hace referencia a la capacidad que poseen los auditores internos para realizar sus funciones sin ser influenciados, limitados o restringidos por aquellos de quienes estos dependen administrativamente o a quienes estén auditando. Es por ello que cuando el auditor externo considere la independencia de los auditores internos deberá tener en cuenta el nivel del cual depende tanto administrativamente como dentro de la gerencia los auditores internos para así establecer a quienes estos le reportan los resultados de su trabajo.

El proceso de auditoría interna será juzgada no solo por la estructura de la organización sino que también se debe considerar para ello procedimientos tales como:

- La revisión de las limitaciones en el alcance de los programas de auditoría e investigaciones concernientes al origen de las mismas.
- La discusión con la gerencia de auditoría interna acerca de las asignaciones, alcance, procedimientos e informes.
- La comprobación de si todos los hechos y recomendaciones relevantes en los papeles de trabajo han sido incluidos en los informes.

La auditoría interna es parte de la entidad. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la auditoría interna, no puede lograr el mismo grado de independencia que se requiere del auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo tiene la responsabilidad única por la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por ningún uso que se haga de la auditoría externa. Todos los juicios relacionados con la auditoría de los estados financieros son los del auditor externo¹

En el mismo orden de ideas se encuentra la relación que mantiene la DNA 5 y la NIA 600 cuando regulan ambas normas lo relacionado a la evaluación del trabajo de los auditores internos; ya que el auditor externo podrá evaluar las conclusiones de los auditores internos haciendo referencia a la efectividad del sistema contable, proceso que se realiza a través de la revisión y comprobación de su trabajo. Así mismo el auditor externo debe considerar factores tales como lo apropiado del alcance del trabajo, la suficiencia de los programas y papeles de trabajo y sus respectivos informes realizados por el auditor interno. Dejando en claro que estos se correspondan con la información o resultados presentados en el informe.

Estas pruebas serán realizadas a través de la revisión de transacción o saldos incluidos en el examen del auditor interno o por la transacción o saldos de la misma naturaleza diferentes a las examinadas por los auditores internos. Para que luego el auditor externo y posterior a la comparación de los resultado de sus pruebas con los resultados del auditor interno llegue a sus propias conclusiones, es decir que este compara el estudio efectuado por el auditor interno y el estudio realizado por el auditor externo en base a sus resultados y luego el auditor externo emite sus propias conclusiones.

¹ Es necesario aclarar que debido al nuevo enfoque de la auditoría integral esta puede ser un servicio prestado externamente, es decir por un tercero o auditor externo que cumpla funciones de consultoría y asesoría.

Planeación del tiempo para enlace y coordinación. Cuando planea usar el trabajo de auditoría interna, el auditor externo necesitará considerar el plan tentativo de auditoría interna para el periodo y discutirlo tan al principio como sea posible. Cuando el trabajo de auditoría interna va a ser un factor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos del auditor externo, es deseable convenir por adelantado el tiempo para dicho trabajo, el grado de cobertura de la auditoría, los niveles de pruebas y los métodos propuestos para selección de muestras, documentación del trabajo desarrollado y revisión de los procedimientos para reportes.

El enlace con auditoría interna es más efectivo cuando se celebran juntas a intervalos apropiados durante el periodo. El auditor externo necesitaría ser informado de, y tener acceso a, informes de auditoría interna relevantes y mantenerse informado de cualquier asunto importante que venga a la atención del auditor interno lo que puede afectar el trabajo del auditor externo. En forma similar, el auditor externo ordinariamente debería informar al auditor interno de cualesquier asuntos importantes que puedan afectar la auditoría interna.

Así mismo cuando se espera que el trabajo de los auditores internos sirva de ayuda en el estudio y evaluación del control interno contable y en materia de planificación el auditor externo debe incluir dentro de dicha planificación la coordinación con los auditores internos de los informes o papeles de trabajo que necesite para ejecutar su labor, así como también debe indicar si es necesario reunirse con los auditores internos a fin de discutir el alcance de los hechos importantes encontrados hasta la fecha y los cuales en ese momento le servirán de apoyo a su examen.

En cuanto a la participación de los auditores internos en el trabajo del contador externo se tiene que la DNA 5 complementa a la NIA 600 y la NIA 610 ya

que establece con mayor precisión cuál es la participación que tienen los auditores internos, mientras que la NIA 600 indica que los auditores externo tienen participación en el uso de los trabajos realizados por los auditores internos, la DNA 5 indica hasta qué punto o nivel es la participación, permitiéndoles a los auditores externos que los auditores internos les asistan en la realización de pruebas sustantivas o de cumplimiento bajo la supervisión de estos. Así mismo y en base a lo anterior el auditor externo considerará la competencia, independencia, supervisión y revisión del trabajo en la medida apropiada, así como la emisión de sus conclusiones.

Otro aspecto que guarda relación de la NIA 600 y la NIA 610 con la DNA 5 es lo concerniente al juicio profesional, este establece que el auditor externo es responsable de la opinión sobre los estados financieros emitida por este, y por lo tanto debe aplicar su juicio o criterio profesional sobre la efectividad del control interno, indicando todos los aspectos que afecten al proceso de obtención y evaluación de evidencias. Es por ello que es importante que el auditor externo tome en consideración si utiliza el trabajo de otros auditores internos para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de sus propios procedimientos, o por el contrario cuando este participa abiertamente en la realización de los mismos.

La naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas del trabajo específico de auditoría interna dependerá del juicio del auditor externo respecto del riesgo e importancia relativa del área en cuestión, la evaluación preliminar de la auditoría interna y la evaluación del trabajo específico por auditoría interna. Dichas pruebas pueden incluir examen de partidas ya examinadas por auditoría interna, examen de otras partidas similares, y observación de procedimientos de auditoría interna. El auditor externo debería registrar las conclusiones respecto del trabajo específico de auditoría interna que ha sido evaluado y probado.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

El uso del trabajo de otro auditor es práctica común, y existen dos normas que regulan y controlan esta materia, tal es el caso de la norma internacional de auditoría NIA 600 uso del trabajo de otros auditores y la NIA 610 Consideración Del Trabajo De Auditoría Interna.

La NIA 600 tiene como propósito establecer guías y proporcionar lineamientos cuando un auditor, que dictamina sobre los estados financieros de una entidad, usa el trabajo de otro auditor en la información financiera de uno o más componentes incluidos en los estados financieros de la entidad. No se aplica para el caso en que dos o más auditores son nombrados conjuntamente ni trata de la relación de un auditor con su antecesor. Cuando el auditor principal concluye que los estados financieros de un componente no son importantes, estas normas no se aplican.

Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, deberá determinar cómo afectará a la auditoría el trabajo del otro auditor. Auditor principal significa el auditor con la responsabilidad de informar sobre los estados financieros de una entidad cuando esos estados financieros incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

Otro auditor significa un auditor distinto del auditor principal, con responsabilidad de informar sobre la información financiera de un componente que está incluido en los estados financieros auditados por el auditor principal. Otros auditores incluyen firmas afiliadas, ya sea que usen el mismo nombre o no y corresponsales, así como auditores que no tengan vínculos. Componente significa una división, sucursal, subsidiaria, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad

cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal

La NIA 610 titulada Consideración Del Trabajo De Auditoría Interna tiene como objetivo establecer lineamientos acerca de la consideración del trabajo de auditoría interna por parte del auditor externo. Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo.

Cuando la NIA 610 menciona a la auditoría interna se refiere a la actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio para la misma. Sus funciones, entre otras, incluyen examinar, evaluar y monitorear la adecuación y efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno. El auditor externo deberá realizar una evaluación de la función de auditoría interna cuando ésta sea relevante para la evaluación del riesgo por parte del auditor externo.

El uso de trabajos de otros auditores en materia de auditoría interna es un proceso que no solo se encuentra regulado para su ejecución por la NIA 600, existe también una norma si se quiere de menor jerarquía que viene a complementar de manera precisa cual es el efecto que tiene el proceso de auditoría interna determinando su alcance y relación directa con el examen del contador publico independiente, es decir lo que se considera como auditor externo, es precisamente a la DNA 5 a quien se hace referencias.

La declaración sobre normas y procedimientos de auditoría DNA 5 titulada efectos de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente mantiene una relación bastante cercana con la NIA 600, sirviéndole de base o complemento a esta, por cuando la DNA 5 no solo indica que efectivamente se pueden hacer uso del trabajo de otros auditores realizados en calidad

de auditor interno de una entidad, el cual prepara como parte de sus obligaciones los estados financieros, y ejecuta lo relacionado con el control interno a petición de la gerencia, sino que establece la posición donde el contador público independiente considera el trabajo del auditor interno en función de determinar el alcance, la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría, además de hacer uso de ellos para la realización de su trabajo, dejando claro que el trabajo realizado por el auditor interno no puede sustituir al trabajo del contador público independiente

Recomendaciones

Una vez culminada exitosamente esta investigación se hace necesario efectuar las siguientes recomendaciones para la correcta aplicabilidad de la misma:

- Publicar y divulgar la información aquí contenida con la intención de incrementar significativamente el cumulo de conocimiento y la recopilación de información efectuada durante el desarrollo de la presente investigación para así contribuir a la formación integral de profesionales capacitados y dotados de los más actualizados avances en materia de legislación o normas internacionales de auditoría y su adopción e implementación en el país.
- Darle continuidad a la investigación iniciando nuevas búsquedas de temas que guarden relación con el objeto de estudio aquí planteado, que no es más que conocer cada día mas como funcionan y cuál es la utilidad de las normas internacionales de auditoría y la ventaja que representa adoptarlas en el país.
- Aplicar la NIA 600 y la NIA 610 conjuntamente con la DNA 5 para así complementar y mejorar la efectividad en su aplicación, ya que las NIAS 600 y 610 representan un apoyo o herramienta de complemento a la DNA 5 ya que estas regulan el uso del trabajo de otro auditor y las consideraciones que se deben tener al momento de hacer uso de dicha información, y la DNA 5 presenta lineamientos o directrices sobre los efectos posteriores al uso del trabajo de otros auditores, donde establece de forma específica cuales han de ser los efectos de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente cuando es necesario o requerido que este emita una opinión o presente un informe.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arter R, Dennis (1993). **Auditorías de calidad**

Blanco Luna, Yanel - Navas Bolívar, Reinaldo (2006) **Normas Internacionales De Auditoría Y Aseguramiento En El Ejercicio De La Contaduría Pública En Venezuela**. CEF ediciones

Blanco Luna, Yanel (1997). **XXII Conferencia interamericana de contabilidad. Colombia**

Blanco luna, Yanel. (1987) **Manual de Auditoría y Revisoría Fiscal**. ROESGA

Estupiñan Gaitán, Rodrigo. (1986) **Administración o Gestión de Riesgos E.R.M y la Auditoría Interna**. Ediciones ECOE

González Malexechevarria, Ángel (1995) **Ii Congreso Internacional De Auditoría Integrada**. Argentina.

Instituto Mexicano De Contadores Públicos, (1982) **Compendio De Normas, Pronunciamientos Normativos, Pronunciamientos De Auditoría Y Otros Emitidos Por La Comisión**. México.

José Emilio Rodríguez Serpas (2007) **La Auditoría Integral como alternativa para agregar valor a los servicios que presta el Contador Público**.

José Manuel Pereda Sigüenza (2002) **Manual de auditoría y cuentas anuales**. Editorial Ramón Areces. Madrid.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	ANÁLISIS LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA NIA 600 RELATIVA AL USO DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES Y NIA 610 TITULADA CONSIDERACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA INTERNA
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Gómez Graciela	CVLAC: 17.411.945 E MAIL: <i>grachelita19@hotmail.com</i>
Rodríguez, Marlin	CVLAC: 16.926.834 E MAIL: <i>b_b00@hotmail.com</i>
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Normas internacionales
Uso
Auditoria
Interna
Trabajo de otros
Audidores

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	Contaduría Publica

RESUMEN (ABSTRACT):

Producto de la globalización y estandarización de la auditoria la misma ha dejado de ser un simple examen para transformarse en un proceso de investigación donde no solo es importante el resultado obtenido sino que también es indispensable quien la realiza como parte integrante de dicho proceso es decir el auditor. En relación a las normas internacionales de auditoría existen dos normas que regulan con precisión este tema como lo son las NIAS 600 y 610 en donde la primera requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significado con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él. Así mismo se tiene que en la NIAS 610 conformada por el uso del trabajo de auditoría interna esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo, pudiendo de esta forma establecer una relación entre el auditor interno y el externo. De igual forma la NIAS 610 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. 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.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**CONTRIBUIDORES:**

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
González, Iris	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL	irismargonzalez@gmail.com			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	03 MES	11 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**ARCHIVO (S):**

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Auditoria. doc	Aplication/ms Word

CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS: A B C D E F G H I J K L
M N O P Q R S T U V W X Y Z. a b c d e f g h i j k l m n o p q r s t u v w x
y z. 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9.

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

PREGRADO

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Administración

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajo de grado:

**“Los trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad, y sólo
podrán ser utilizados con otros fines con el consentimiento del Consejo del
Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”**


Gomez Graciela
AUTOR


Rodriguez Marlin
AUTOR


Lcda. Iris González
TUTOR


Prof. Daysi Rodríguez
POR LA SUBCOMISION DE CURSOS
ESPECIALES DE GRADO



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



PARTE II

**Estudio Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N° 18
Ingresos Ordinarios y la Norma Internacional de Contabilidad N° 23
relacionado con los Costos por Intereses**

Asesores:

Lcdo. Manuel Ramos

Lcdo Juan Martínez

Gómez Graciela
Rodríguez, Marlin

Autores:

C.I 17.411.945

C.I 16.926.834

Barcelona, marzo de 2009

INTRODUCCIÓN

Actualmente el mundo se está girando en torno a la Globalización, y en el campo contable ésta implica adoptar un cuerpo único de estándares de contabilidad, dirigida específicamente a la contabilidad financiera, auditoría financiera y la contaduría profesional. De esta manera surge la preocupación al interior de las naciones por ir a la par de este proceso, y por acogerse a éste de la mejor manera, teniendo en cuenta las múltiples “quiebras” que presenta cada sistema económico frente a la economía mundial.

Desde hace ya varios años, muchos países realizan negociaciones entre sí, lo que ha causado pues una conmoción en el mundo de la contabilidad, debido a que la manera de expresar los estados financieros en un país no era igual al de otro; ya que, cada nación se rige a través de su Federación, Comité u Organización que le corresponde, éstos a su vez poseen una serie de normas o lineamientos los cuales fueron creados por ellos mismos para llevar a cabo eficazmente las contabilidades de las entidades de dichos países. Pero, estas normas, no eran suficiente puesto que no abarcaba lo que se necesitaba para la presentación de la información en los estados financieros a nivel internacional.

Es entonces cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) en 1973, con sede en Londres, y por convenio de organismos profesionales de diferentes países, entre esos: Japón, Canadá, Estados Unidos de América, Australia, México, Holanda, entre otros; este organismo es el responsable de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad y se encarga además de que su aceptación sea cada vez mayor en todos los países del mundo.

Esta situación incluye y a su vez afecta de cierta manera a nuestro país, pues se realizan muchísimos eventos de tipo comercial a nivel internacional; lo que da como resultado el estudio de estas normas internacionales para la preparación de los estados financieros internacionalmente; evidentemente, en el país poseemos nuestras normas internas de contabilidad pero que debido al alto volumen de los comercios exteriores nos vemos e la necesidad u obligación de integrarnos al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y adoptar dichas normas, además de que a través de esta adopción estaríamos ampliando nuestros conocimientos como profesionales.

Ahora bien, es importante además, identificar qué tipo de inconvenientes se pudieran presentar durante este periodo de transición de adaptación de las normas internacionales, debido a que es normal por desconocimiento alguno. Claro está, que ya las grandes entidades en nuestro país deben regirse a través de éstas a partir de este mismo año (2009), lo que pudiera afectar a personal de las entidades por falta de orientación de dichas normas.

Pues para que la aplicación de las normas sea exitosa se debe, no solo adaptar los estados financieros de nuestras empresas sino más bien comenzar por adquirir todos y cada uno de los conocimientos posibles de tan importante tema que actualmente abarca a todo el país que es, la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad.

CAPÍTULO I

1.1 Planteamiento Del Problema

La adopción de nuevas normas en el ámbito contable trae consigo un sin número de efectos o situaciones novedosas y por ende que deben ser controladas para así mantener el equilibrio entre lo que actualmente se aplica y lo que se aplicará, de manera alterna, hoy por hoy existen normas internacionales que regulan y control aspectos específicos de la materia contable, para así poder establecer de manera justa y globalizada un equilibrio en los parámetros a seguir para ejecutar acciones o realizar actividades en el área contable y así contar con plena aceptación por parte de otros países, tratando con esto de evitar errores por confrontación de información o desviaciones en la misma.

Cuando se hace mención sobre esta normas inmediatamente se hacen presentes las normas internacionales de contabilidad que no son mas que son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados.

Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.

Con el pasar de los tiempos se ha venido presentando la sensibilidad con respecto al tema de las normas internacionales de contabilidad, todo esto producto de los diferentes cambios constantes que ha sufrido la profesión de la contaduría pública.

En nuestra actividad como profesionales y durante nuestra preparación como tales, encontramos muchas áreas de estudio y análisis en especial los aspectos

contables , ya que la contabilidad es una técnica de por si evolutiva y con el tiempo ha ido mejorándola calidad de la profesión y de los profesionales a través de la actualización de los diversos temas de interés que requieren de nuevas ideas y aplicaciones en el ámbito contable , proporcionando a los usuarios el resultado de un trabajo de optima calidad y amplia presentación en cuanto a conocimientos de actualidad se refiere.

Es por ello que la adopción de las normas internacionales de contabilidad, por los diferentes países, mas la pertinente revelación, respecto al cumplimiento de las mismas, tendrá un efecto relevante a través de los años, mejorando la calidad y la credibilidad de los profesionales que de una u otra forma aplican las normas internacionales de contabilidad, lo cual acrecentara la utilidad de los estados financieros en todo el mundo

Parte de la problemática estudiada en esta investigación se basa y fundamenta en el impacto que pudiera causar la implementación o aplicación de estas normas internacionales en Venezuela, dado que es precisamente ahora cuando se están introduciendo en el país no solo la adopción de estas normas para el manejo y control de los estados financieros y la materia contable dentro del mismo sino también que abarca el efecto que pudiera causar una vez aplicadas las mismas en el ámbito contable venezolano, el cual abarca desde los colegios y federaciones de contadores hasta los resultados o efectos de la aplicación de las mismas en el área empresarial tanto pública como privada.

Es por ello que la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), conllevan el beneficio de obtener uniformidad tanto en la información como en el tratamiento de las transacciones para no correr el riesgo que unos países las apliquen de un modo y otros lo hagan de otra forma, lo cual produciría incompatibilidad cuando se comparen las informaciones obtenidas.

Dado que Venezuela se encuentra en un proceso de adaptación a esta nueva normativa y reglamento existen dos normas internacionales de contabilidad importantes ya que son el eje fundamental de la presente investigación las cuales son la NIC 18 contemplada por lo relacionado a los ingresos ordinarios, de igual manera se analiza y estudia la NIC 23 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con los costos por intereses, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Precisamente por tratarse de una materia bastante innovadora en el mundo de la contabilidad venezolana los problemas giran en torno a la adopción de las antes mencionadas así como su posterior implementación cuando el escenario contable así lo requiera y más aun el impacto que esta implementación pudiera generar en materia contable en Venezuela, ya que se introduce un nuevo marco reglamentario para el manejo y tratamiento de los estados financieros para así poder cumplir con lo internacionalmente establecido y poder mantener relaciones financieras y comerciales con otros países de Latinoamérica y Europa.

1.2 Objetivos De La Investigación

1.2.1 Objetivo General:

Analizar el impacto generado por la aplicación e implementación de la NIC 18 y la NIC 23 en el ámbito contable.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- Efectuar un diagnóstico de la aplicación e implementación de la NIC 18 y la NIC 23 en materia contable en Venezuela.
- Analizar los elementos relacionado con los ingresos ordinarios según lo establece la NIC 18
- Presentar un estudio detallado de la NIC 23 costos por intereses y su manejo y funcionamiento en materia contable en el ámbito venezolano

1.3 Justificación

En la actualidad la sociedad en general sufre cambios constantes en todos los aspectos, económicos, políticos, profesionales etc. Generando paradigmas en cuanto al entorno que nos rodea, como es el caso de las distintas modificaciones que han sufrido las normas internacionales de contabilidad, siendo estas normas que el hombre de acuerdo con sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Tomando en cuenta lo anterior, la presente investigación se justifica por que permitirá obtener a los profesionales de la contabilidad mayor conocimiento y actualización en cuanto a las normas internacionales de contabilidad se refiere, contribuyendo a la formación y desarrollo de entidades y de la misma manera cubriendo las necesidades y circunstancias actuales, dando una base más firme a los contadores que producen la información contable.

Venezuela dado su proceso de integración al campo internacional del manejo de la contabilidad adopta, sin cambios ni adaptaciones, las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31 interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG) en Venezuela. 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, representa un paso importante para el avance en materia contable en el país, dado que una vez adoptadas e implementadas dichas normas internacionales de contabilidad Venezuela forma a ser parte integrante del conjunto de países que se rigen por estas en materia contable y financiera, permitiendo así establecer relaciones de esta índole

1.4 Definición De Las Normas Internacionales De Contabilidad

Estas normas 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 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. 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.

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. Las NIC, son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones

1.5 Elaboración De Las Normas Internacionales De Contabilidad

Tanto los Representantes en el Consejo, como las organizaciones profesionales Miembros, los componentes del Grupo Consultivo y otras organizaciones e individuos, así como el personal del IASC, son invitados a remitir sugerencias sobre asuntos que puedan ser tratados en las Normas Internacionales de Contabilidad.

El procedimiento seguido asegura que las Normas Internacionales de Contabilidad son regulaciones de alta calidad, que exigen seguir prácticas contables apropiadas para cada circunstancia económica en particular. Este procedimiento

también garantiza, mediante las consultas realizadas al Grupo Consultivo, a las Organizaciones Miembros del IASC, a los organismos reguladores contables y a otros grupos e individuos interesados, que las Normas Internacionales de Contabilidad son aceptables para los usuarios y elaboradores de los estados financieros.

1.6 Proceso De Elaboración De Una Norma Internacional De Contabilidad

Primer paso: el Consejo establece un Comité Especial, presidido por un Representante en el Consejo, que usualmente incluye otros representantes de las organizaciones profesionales contables de, al menos, otros tres países. Estos Comités Especiales pueden también incluir a representantes de otras organizaciones, de las representadas en el Consejo o en el Grupo Consultivo, o bien que sean expertos en el tema a tratar.

Segundo paso: el Comité Especial identifica y revisa todos los problemas contables asociados al tema elegido, y considera la aplicación del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, elaborado por el IASC, a la resolución de tales problemas. El Comité Especial estudia, asimismo, las normativas y prácticas contables, ya sean nacionales o regionales, existentes en ese momento, considerando los diferentes tratamientos contables que pueden ser apropiados, según las variadas circunstancias. Una vez que ha considerado los problemas implicados en el tema, el Comité Especial puede enviar un Resumen del Punto al Consejo del IASC.

Tercer paso: tras haber recibido los comentarios del Consejo sobre el Resumen del Punto, si los hubiere, el Comité Especial normalmente prepara y publica un Borrador de Declaración de Principios u otro documento de discusión. El propósito de tal Borrador es el establecimiento de los principios contables que formarán las bases de la preparación del Proyecto de Norma, si bien también se describen el mismo las soluciones alternativas consideradas, así como las razones por las que se recomienda

su aceptación o rechazo. Se invita a las partes interesadas a realizar comentarios, a lo largo del periodo de exposición pública, que suele ser de alrededor de tres meses. En los casos de revisión de una Norma Internacional de Contabilidad existente, el Consejo puede dar instrucciones al Comité Especial para que prepare directamente un Proyecto de Norma, sin publicar previamente un Borrador de Declaración de Principios.

Cuarto paso: el Comité Especial revisan los comentarios recibidos sobre el Borrador de Declaración de Principios y por lo general acuerda una versión final de la Declaración de Principios, que se remite al Consejo para su aprobación y uso como base para la preparación de un Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad. Esta versión final de la Declaración de Principios está disponible para el público que la solicite, pero no es objeto de una publicación formal.

Quinto paso: el Comité Especial prepara un borrador de Proyecto de Norma, para su aprobación por parte del Consejo. Tras su revisión, y contando con la aprobación de al menos las dos terceras partes del Consejo, el Proyecto de Norma es objeto de publicación. Se invita a realizar comentarios a todas las partes interesadas, durante el periodo de exposición pública, que dura como mínimo un mes, y normalmente se extiende entre uno y tres meses.

Sexto paso: por último, el Comité Especial revisa los comentarios y prepara un borrador de Norma Internacional de Contabilidad para que sea revisado por el Consejo. Tras la revisión pertinente, y contando con la aprobación de al menos los tres cuartos del Consejo, se procede a publicar la Norma definitiva.

A lo largo de todo este proceso, el Consejo puede decidir que las dificultades de la materia que se está considerando hacen necesaria una consulta adicional, o que pueden resolverse mejor emitiendo, para recibir comentarios, un Documento de

Discusión o un Documento de Problemas. Puede ser también necesario emitir más de un Proyecto de Norma, antes de aprobar una Norma Internacional de Contabilidad. De forma excepcional, el Consejo puede, en el caso de problemas relativamente menores, no establecer ni operar mediante el nombramiento de un Comité Especial, pero siempre publica un Proyecto de Norma antes de aprobar una Norma definitiva

1.7 Aplicación De Las Normas Internacionales De Contabilidad

Ahora es el momento de adecuar la contabilidad empresarial porque conseguirá una mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en nuestros mercados financieros, lo que a la larga será una ventaja competitiva para su empresa.

No debe esperar a la fecha límite para iniciar la fase de planificación de la adaptación, porque aunque la exigencia de presentar las cuentas anuales según las normas internacionales se fija a partir de 2005, estas incluirán información comparativa por lo que, al menos a efectos internos, será necesario adelantar un año la adopción de las NIC.

1.8 La Aplicación De Las Nic En Venezuela

Aun en conocimiento de la necesidad de la aplicación de las NIC en nuestro país el directorio ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela anunció para Marzo del 2004 que se iniciaría el proceso de adaptación a las nuevas normas internacionales de contabilidad (NIC's-IFRS), manifestando que dicho proceso podría demorar hasta el 2007 para implantarse en todo el espectro empresarial venezolano. Venezuela actualmente se encuentra en ese proceso de adaptación de las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31 interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG).

Este anuncio fue realizado conjuntamente por el presidente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), Oswaldo Rodríguez, y el presidente del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), acompañados por Rafael Dugarte, secretario de Estudio e Investigaciones de la FCCPV; el presidente del Colegio de Contadores Públicos del estado Miranda, Manuel Bujan, y Francisco V. Debera, vicepresidente del Comité de Normas Contables y Financieras del IVEF, en rueda de prensa realizada para tal efecto el día 10 de marzo del 2.004

Tal decisión fue acordada por el directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y la misma fue el resultado de un año de intenso trabajo interinstitucional entre el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV y el Comité Normas Contables y Financieras del IVEF hasta esta fecha, al cual se le sumaron posteriormente otras instituciones como las Superintendencias de Seguros y de Bancos, la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Bolsa de Valores de Caracas (BVC) y El Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría (CEVA), entre otras importantes organizaciones públicas y privadas.

Para establecer y lograr todos estos objetivos se organizó distintos comités establecerán el cronograma de actividades a ser realizadas para actualizar al gremio contable, promover la adaptación de los pensums universitarios al cambio de legislación, e informar convenientemente a los ejecutivos de finanzas de las empresas (iniciando con aquellas que cotizan en los mercados de capitales) y avanzar a los restantes sectores empresariales, incluyendo aquellos que tienen legislaciones que impactan en la presentación de sus estados financieros, como son la banca y las empresas de seguros, concluyendo con el de la pequeña y mediana industrial (PYME). Se estima que el cronograma estará elaborado para finales de mayo de 2005 y que la adaptación total de las empresas al nuevo sistema contable podría estar completa para el año 2007.

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.

CAPÍTULO II

2.1 Estudio Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N° 18 Ingresos Ordinarios

Norma Internacional de Contabilidad N° 18 Ingresos de Actividades Ordinarias

OBJETIVO

Los ingresos son definidos, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad. El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias en sí como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias propiamente dichos surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

ALCANCE

- 1 Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:**
 - (a) la venta de productos;**
 - (b) la prestación de servicios; y**
 - (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.**
- 2 Esta Norma deroga la anterior NIC 18 Reconocimiento de los Ingresos, aprobada en 1982.**

- 3 El término “productos” incluye tanto los producidos por la entidad para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.
- 4 La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la entidad, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único periodo o a lo largo de varios periodos contables. Algunos contratos para la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción, por ejemplo aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NIC 11 Contratos de Construcción.
- 5 El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad, da lugar a ingresos que adoptan la forma de:
 - (a) intereses–cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas para con la entidad;
 - (b) regalías–cargos por el uso de activos a largo plazo de la entidad, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y
 - (c) dividendos–distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las entidades, en proporción al porcentaje que supongan sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.
- 6 Esta Norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
 - (a) contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17 Arrendamientos);
 - (b) dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la NIC 28 Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas);
 - (c) contratos de seguro bajo el alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros;
 - (d) cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (véase la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición);
 - (e) cambios en el valor de otros activos corrientes;
 - (f) reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura);

- (g) reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la NIC 41 Agricultura), y
- (h) extracción de minerales en yacimientos.

DEFINICIONES

- 7 Los siguientes términos se emplean, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

Ingreso ordinario es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

- 8** Los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia. Las cantidades recibidas por cuenta de terceros, tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido, no constituyen entradas de beneficios económicos para la entidad y no producen aumentos en su patrimonio neto. Por tanto, tales entradas se excluirán de los ingresos de actividades ordinarias. De la misma forma, en una relación de comisión, entre un principal y un comisionista, las entradas brutas de beneficios económicos del comisionista incluyen importes recibidos por cuenta del principal, que no suponen aumentos en el patrimonio neto de la entidad. Los importes recibidos por cuenta del principal no constituirán ingresos de actividades ordinarias, que quedarán limitados en tal caso a los importes de las comisiones.

MEDICIÓN DE LOS INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

- 9 La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.***
- 10** El importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo. Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de

* Véase también la SIC-31 *Ingresos de Actividades Ordinarias—Permutas de Servicios de Publicidad*.

cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

- 11 En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes, recibidos o por recibir. No obstante, cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de la contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o por cobrar. Por ejemplo, la entidad puede conceder al cliente un crédito sin intereses o acordar la recepción de un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contrapartida de la venta de bienes. Cuando el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contrapartida se determinará por medio del descuento de todos los cobros futuros, utilizando una tasa de interés imputada para la actualización. La tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:
- (a) o bien la tasa vigente para un instrumento similar cuya calificación crediticia sea parecida a la que tiene el cliente que lo acepta;
 - (b) o bien la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIC 39.

- 12 Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Con frecuencia, este es el caso de mercaderías como el aceite o la leche, en las que los proveedores intercambian o permutan inventarios en diversos lugares, con el fin de satisfacer pedidos en un determinado lugar. Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos de actividades ordinarias. Tales ingresos de actividades ordinarias se miden por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo u otros medios equivalentes transferidos en la operación. En el caso de no poder medir con fiabilidad el valor de los bienes o servicios recibidos, los ingresos de actividades ordinarias se medirán según el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado igualmente por cualquier eventual importe de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo transferidos en la operación.

IDENTIFICACIÓN DE LA TRANSACCIÓN

- 13 Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado. A la inversa, el criterio de reconocimiento será de aplicación a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando las mismas están ligadas de manera que el efecto comercial no puede ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad puede vender bienes y, al mismo tiempo, hacer un contrato para recomprar esos bienes más tarde, con lo que se niega el efecto sustantivo de la operación, en cuyo caso las dos transacciones han de ser contabilizadas de forma conjunta.

VENTA DE BIENES

- 14 **Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) **la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;**
 - (b) **la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;**
 - (c) **el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede ser medido con fiabilidad;**
 - (d) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
 - (e) **los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.**
- 15 El proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad

tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

- 16 Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias. Una entidad puede retener riesgos significativos de diferentes formas. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativos, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:
- (a) cuando la entidad asume obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
 - (b) cuando la recepción de los ingresos de actividades ordinarias de una determinada venta es de naturaleza contingente porque depende de la obtención, por parte del comprador, de ingresos de actividades ordinarias derivados de la venta posterior de los bienes;
 - (c) cuando los bienes se venden junto con la instalación de los mismos y la instalación es una parte sustancial del contrato, siempre que ésta no haya sido todavía completada por parte de la entidad; y
 - (d) cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la operación por una razón especificada en el contrato de venta y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.
- 17 Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes. En tal caso, si la entidad ha transferido los riesgos y ventajas significativos, derivados de la propiedad, la transacción es una venta y se procede a reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados de la misma. Otro ejemplo de una entidad que retiene sólo una parte insignificante del riesgo que comporta la propiedad, puede ser la venta al por menor, cuando se garantiza la devolución del importe si el consumidor no queda satisfecho. En tales casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en el momento de la venta, siempre que el vendedor pueda estimar con fiabilidad las devoluciones futuras, y reconozca una deuda por los reembolsos a efectuar, basándose en su experiencia previa o en otros factores relevantes.
- 18 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocerán sólo cuando sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la entidad. En algunos casos, esto puede no ser probable hasta que se reciba la

contraprestación o hasta que desaparezca una determinada incertidumbre. Por ejemplo, en una venta a un país extranjero puede existir incertidumbre sobre si el gobierno extranjero concederá permiso para que la contrapartida sea remitida. Cuando tal permiso se conceda, la incertidumbre desaparecerá y se procederá entonces al reconocimiento del ingreso. No obstante, cuando aparece una incertidumbre relacionada con el cobro de un saldo incluido previamente entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se reconocerá como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.

- 19 Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de gastos con ingresos. Los gastos, junto con las garantías y otros costos a incurrir tras la entrega de los bienes, podrán ser medidos con fiabilidad cuando las otras condiciones para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hayan sido cumplidas. No obstante, los ingresos de actividades ordinarias no pueden reconocerse cuando los gastos correlacionados no puedan ser medidos con fiabilidad; en tales casos, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se registrará como un pasivo.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS

- 20 **Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:**
- (a) **el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;**
 - (b) **es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;**
 - (c) **el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y**
 - (d) **los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.***

* Vease también la SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento* y la SIC-31 *Ingresos Ordinario—Permutas de Servicios de Publicidad*.

- 21 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación de una transacción se denomina habitualmente con el nombre de método del porcentaje de terminación. Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio. El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias con esta base suministrará información útil sobre la medida de la actividad de servicio y su ejecución en un determinado periodo. La NIC 11, exige también la utilización de esta base de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias. Los requisitos de esa Norma son, por lo general, aplicables al reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados con una operación que implique prestación de servicios.
- 22 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen sólo cuando es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción. No obstante, cuando surge alguna incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad de un saldo ya incluido entre los ingresos de actividades ordinarias, la cantidad incobrable o la cantidad respecto a la cual el cobro ha dejado de ser probable se procede a reconocerlo como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido.
- 23 Una entidad será, por lo general, capaz de hacer estimaciones fiables después de que ha acordado, con las otras partes de la operación, los siguientes extremos:
- (a) los derechos exigibles por cada uno de los implicados, acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir;
 - (b) la contrapartida del intercambio; y
 - (c) la forma y los términos del pago.
- Normalmente, es también necesario para la entidad disponer de un sistema presupuestario financiero y un sistema de información que sean efectivos. La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace de la operación de prestación no pueda ser estimado con fiabilidad.
- 24 El porcentaje de terminación de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación:
- (a) la inspección de los trabajos ejecutados;
 - (b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o

- (c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación.

Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

- 25 A efectos prácticos, en el caso de que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo de tiempo especificado, los ingresos se podrán reconocer de forma lineal a lo largo del intervalo de tiempo citado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de terminación en cada momento. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto de los actos, el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias se pospondrá hasta que el mismo haya sido ejecutado.
- 26 **Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos de actividades ordinarias correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.**
- 27 Durante los primeros momentos de una transacción que implique prestación de servicios, se da a menudo el caso de que el desenlace de la misma no puede ser estimado de forma fiable. No obstante, puede ser probable que la entidad recupere los costos incurridos en la operación. En tal caso, se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias sólo en la cuantía de los costos incurridos que se espere recuperar. Dado que el desenlace de la transacción no puede estimarse de forma fiable, no se reconocerá ganancia alguna procedente de la misma.
- 28 Cuando el resultado final de una transacción no pueda estimarse de forma fiable, y no sea probable que se recuperen tampoco los costos incurridos en la misma, no se reconocerán ingresos de actividades ordinarias, pero se procederá a reconocer los costos incurridos como gastos del periodo. Cuando desaparezcan las incertidumbres que impedían la estimación fiable del correcto desenlace del contrato, se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados, pero utilizando lo previsto en el párrafo 20, en lugar de lo establecido en el párrafo 26.

Intereses, regalías y dividendos

- 29 Los ingresos de actividades ordinarias derivados del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos deben ser reconocidos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 30, siempre que:
- (a) **sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y**
 - (b) **el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.**
- 30 **Los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:**
- (a) **los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y GA5–GA8;**
 - (b) **las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan; y**
 - (c) **los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.**
- 31 [Eliminado]
- 32 Cuando se cobran los intereses de una determinada inversión, y parte de los mismos se han acumulado (o devengado) con anterioridad a su adquisición, se procederá a distribuir el interés total entre los periodos pre y post adquisición, procediendo a reconocer como ingresos de actividades ordinarias sólo los que corresponden al periodo posterior a la adquisición. Cuando los dividendos de las acciones procedan de ganancias netas obtenidas antes de la adquisición de los títulos, tales dividendos se deducirán del costo de las mismas. Si resultase difícil separar la parte de dividendos que corresponde a beneficios anteriores a la adquisición, salvo que se emplee un criterio arbitrario, se procederá a reconocer los dividendos como ingresos de actividades ordinarias del periodo, a menos que claramente representen la recuperación de una parte del costo del título.
- 33 Las regalías se consideran acumuladas (o devengadas) de acuerdo con los términos del acuerdo en que se basan y son reconocidas como tales con este criterio, a menos que, considerando la sustancia del susodicho acuerdo, sea más apropiado reconocer los ingresos de actividades ordinarias derivados utilizando otro criterio más sistemático y racional.
- 34 Los ingresos de actividades ordinarias se reconocen sólo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios asociados con la transacción. No

obstante, cuando surge algún tipo de incertidumbre acerca de los importes ya incluidos como ingresos de actividades ordinarias, la cuantía incobrable, o el importe respecto del cual ha dejado de ser probable la recuperabilidad, se reconocen como gastos, en lugar de ajustar los importes originalmente reconocidos como ingresos de actividades ordinarias.

INFORMACIÓN A REVELAR

- 35 La entidad debe revelar la siguiente información en sus estados financieros:**
- (a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las operaciones de prestación de servicios;**
 - (b) la cuantía de cada categoría significativa de ingresos de actividades ordinarias, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:**
 - (i) venta de bienes;**
 - (ii) prestación de servicios;**
 - (iii) intereses;**
 - (iv) regalías;**
 - (v) dividendos; y**
 - (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos.**
- 36** La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo contingente pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales.

FECHA DE VIGENCIA

- 37** Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

2.2 Análisis De La Norma Internacional De Contabilidad Nic 18 Ingresos Ordinarios

En cuanto al Objetivo:

Teniendo en cuenta que la NIC 18 es una norma diseñada para el tratamiento contable de lo relacionado a los ingresos ordinarios, se tiene que la misma busca establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos; determinar cuándo deben ser reconocidos. Esta Norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos. También provee guías prácticas para la aplicación de estos criterios.

La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo deben ser reconocidos.

El ingreso ordinario es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad.

Identificar las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos ordinarios sean reconocidos. Así como también esta norma en su objetivo proporciona directrices prácticas para la aplicación de estos criterios.

En cuanto al Alcance:

Esta Norma se aplicará cuando se ejecute el proceso contable de los ingresos ordinarios procedentes de las siguientes transacciones y sucesos tales como:

- La venta de productos
- La prestación de servicios

- El uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que produzcan intereses, regalías y dividendos

Un elemento importante de mencionar con respecto a esta norma en relación a su alcance es que esta nueva versión deroga la anterior NIC 18 Reconocimiento de los Ingresos, aprobada en 1982. Permitiéndole así ajustarse a los cambios y actualizaciones pertinentes y regulando dicha materia de forma oportuna y eficaz.

Está en la definición de productos Incluye tanto los producidos por la empresa para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa. Dentro de los cuales cabe mencionar las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros.

En el mismo orden de ideas la norma establece lo relativo a la prestación de servicios donde comúnmente se encuentra la ejecución de esta prestación de servicios por parte de una entidad, o bien sea de un conjunto de tareas las cuales son acordadas previa celebración de un contrato, el cual tiene un tiempo determinado previamente establecido, es decir un tiempo de duración previsto en el tiempo.

La prestación de servicios implica, normalmente, la ejecución, por parte de la empresa, de un conjunto de tareas acordadas en un contrato, con una duración determinada en el tiempo. Los servicios pueden prestarse en el transcurso de un único ejercicio o a lo largo de varios ejercicios.

Esta norma no regula ni controla lo relacionado a la prestación de servicios se relacionan directamente con contratos de construcción por ejemplo aquéllos que realizan los arquitectos o la gerencia de los proyectos. Los ingresos derivados de tales contratos no son abordados en esta Norma, sino que se contabilizan de acuerdo con los requisitos que, para los contratos de construcción, se especifican en la NIC 11 Contratos de Construcción.

En cuanto al uso de los activos se tiene que estos son por parte de terceros y general efectivamente ingresos caracterizados por:

Intereses; son cargos por el uso de efectivo, de otros medios equivalentes al efectivo o por el mantenimiento de deudas con la empresa;

Regalías: son cargos por el uso de activos a largo plazo de la empresa, tales como patentes, marcas, derechos de autor o aplicaciones informáticas; y

Dividendos son distribuciones de ganancias a los poseedores de participaciones en la propiedad de las empresas, en proporción al porcentaje que tal participación suponga sobre el capital o sobre una clase particular del mismo.

Esta Norma no trata de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:

- Contratos de arrendamiento financiero (véase la NIC 17 Arrendamientos)
- Dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la NIC 28 Contabilización de Inversiones en Entidades Asociadas)
- Contratos de seguro bajo el alcance de la NIIF 4 Contratos de Seguros
- Cambios en el valor razonable de activos y pasivos financieros, o productos derivados de su venta (véase la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición)
- Cambios en el valor de otros activos corrientes
- Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 41 Agricultura)

- Reconocimiento inicial de los productos agrícolas (véase la NIC 41 Agricultura)
- Extracción de minerales en yacimientos

Esta norma establece para mayor y mejor comprensión ciertas definiciones que facilitan el entendimiento de la misma, dentro de las que se destacan:

Ingresos Ordinarios

Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio

Del concepto se desprende que los Incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del ejercicio se dan en forma de entradas y que el incremento de valor de los activos o disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la empresa.

El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos ordinarios en sí, como las ganancias. Los ingresos ordinarios, propiamente dichos, surgen en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.

Valor Razonable

Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, en una transacción libre.

En cuanto a la medición o valoración de los ingresos ordinarios

En este sentido debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, derivada de los mismos. En la mayoría de los casos, la contrapartida revestirá la forma de efectivo u otros medios equivalentes al efectivo, y por tanto el ingreso ordinario se mide por la cantidad de efectivo u otros medios equivalentes recibidos o por recibir.

Debe Cuando la entrada de efectivo u otros medios equivalentes se difiera en el tiempo, el valor razonable de contrapartida puede ser menor que la cantidad nominal de efectivo cobrada o a cobrar.

La diferencia entre el valor razonable y el importe nominal de la contrapartida se reconoce como ingreso financiero por intereses, de acuerdo con los párrafos 29 y 30 de esta Norma, y de acuerdo con la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración. Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos ordinarios.

Cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, recibiendo en contrapartida bienes o servicios de naturaleza diferente, el intercambio se considera como una transacción que produce ingresos ordinarios.

En cuanto a la identificación de la transacción

Normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción.

No obstante, en determinadas circunstancias es necesario aplicar dicho criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar el fondo económico de la operación.

En cuanto a la venta de bienes:

- Serán reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:
- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes
- La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos
- El importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad
- Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.
- Los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.
- Si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos ordinarios.
- Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos ordinarios. Por ejemplo, un vendedor puede retener, con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda, la titularidad legal de los bienes

En cuanto a la Prestación de Servicios:

El resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de realización de la prestación a la fecha del balance.

El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- El importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad
- Es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción.
- El grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad
- Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad

En cuanto a los intereses, las regalías y los dividendos:

Deben ser reconocidos siempre que:

- Sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción
- El importe de los ingresos ordinarios pueda ser valorado de forma fiable.

Los ingresos ordinarios deben reconocerse de acuerdo con las siguientes bases:

- Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo, como se establece en la NIC 39, párrafos 9 y GA5–GA8

- Las regalías deben ser reconocidas utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo en que se basan
- Los dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

En cuanto a la información a revelar:

La entidad debe revelar la siguiente información en sus estados financieros:

- Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las operaciones de prestación de servicios.
- La cuantía de cada categoría significativa de ingresos ordinarios, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos procedentes de:

(i) Venta de bienes;

(ii) Prestación de servicios;

(iii) Intereses;

(iv) Regalías;

(v) Dividendos

- El importe de los ingresos ordinarios producidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías anteriores de ingresos.
- La entidad revelará en sus estados financieros cualquier tipo de activos contingentes y pasivos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. Los activos y pasivos de tipo

contingente pueden surgir de partidas tales como costos de garantías, reclamaciones, multas o pérdidas eventuales

En cuanto a la fecha de vigencia:

Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

CAPÍTULO III

3.1 Análisis Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N° 23 Relacionado Con Los Costos Por Intereses

Norma Internacional de Contabilidad N° 23 Costos por Intereses

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses. La Norma establece, como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos por intereses como gastos. No obstante, el Pronunciamiento contempla, como tratamiento alternativo permitido, la capitalización de los costos por intereses que sean directamente imputables a la adquisición, construcción o producción de algunos activos que cumplan determinadas condiciones (activos cualificados).

Alcance

- 1 Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los costos por intereses.**
- 2 Esta Norma deroga a la anterior NIC 23 Capitalización de Intereses, aprobada en 1983.
- 3 Esta Norma no se ocupa del costo, efectivo o imputado, del patrimonio neto, entendiendo también como tal al capital preferido no incluido como pasivo.

Definiciones

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

Son costos por intereses los intereses y otros costos, incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

Un activo cualificado, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta.

- 5 Entre los costos por intereses de los fondos que se han tomado prestados se incluyen:
- (a) los intereses de los préstamos a corto y largo plazo, así como los que proceden de sobregiros en cuentas corrientes;
 - (b) la amortización de primas de emisión o descuento correspondientes a los fondos que se han tomado a préstamo;
 - (c) la amortización de los gastos de formalización de contratos de préstamo;
 - (d) las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros contabilizados de acuerdo con la NIC 17 Arrendamientos; y
 - (e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes a costos por intereses de la operación.
- 6 Ejemplos de activos que cumplen las condiciones referidas para su cualificación son los inventarios que necesitan un largo periodo de tiempo para estar en condiciones de ser vendidos, así como las fábricas de manufactura, las centrales eléctricas o los edificios. Sin embargo otras inversiones, así como los inventarios que se manufacturan de forma rutinaria o que se producen en grandes cantidades de forma repetitiva, y necesitan periodos cortos de tiempo para su fabricación, no son elementos que puedan ser activos cualificados para los efectos de la presente Norma. Tampoco son elementos calificables como activos los que, al adquirirlos, están ya listos para el uso al que se les destina o para su venta.

Costos por Intereses – Tratamiento por punto de referencia

Reconocimiento

- 7 **Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ellos.**
- 8 Bajo el tratamiento por punto de referencia, los costos por intereses se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos, con independencia de los activos a los que fuesen aplicables.

Información a revelar

- 9 **En los estados financieros se debe revelar información sobre las políticas y métodos contables adoptados para los costos por intereses.**

Costos por Intereses – Tratamiento alternativo permitido

Reconocimiento

- 10** Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ellos, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con el párrafo 11.
- 11** Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos. El importe de los costos por intereses susceptible de capitalización, debe ser determinado de acuerdo con esta Norma.
- 12** Según el tratamiento alternativo permitido, los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo se incluyen como costos del mismo. Tales costos por intereses se capitalizarán, formando parte del costo del activo, siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros a la entidad y puedan ser medidos con suficiente fiabilidad. Los demás costos por intereses se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos.

Costos por intereses susceptibles de capitalización

- 13** Son costos por intereses directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que cumple las condiciones mencionadas para su cualificación, los costos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado ningún desembolso en el activo correspondiente. Cuando una entidad toma fondos prestados que destina específicamente a la obtención de un activo que cumple las condiciones mencionadas, los costos por intereses relacionados con el activo en cuestión pueden ser fácilmente identificados.
- 14** Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos y activos que cumplan las condiciones para su cualificación, para determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esa dificultad se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la entidad está centralizada. También aparecen dificultades cuando un grupo de entidades concierta con las instituciones de crédito una gama variada de préstamos a diferentes tasas de interés, y presta luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades del grupo. También pueden surgir dificultades cuando se usan préstamos expresados o referenciados a una moneda extranjera, cuando el grupo opera en

economías altamente inflacionarias, y cuando se producen fluctuaciones en las tasas de cambio. Como resultado de lo anterior, la determinación del importe de los costos por intereses que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo que cumple las condiciones para su cualificación puede resultar difícil, y se requiere la utilización de criterios para realizarla.

- 15 En la medida que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo que cumpla las condiciones para su cualificación como tal, el importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización en ese activo se determinará según los costos reales incurridos por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la colocación de tales fondos en inversiones temporales.**
- 16 Según los acuerdos financieros relativos a los activos que cumplan las condiciones correspondientes para su cualificación, puede suceder que la entidad obtenga los fondos, e incurra en costos por intereses, antes de que los mismos sean usados para hacer desembolsos que correspondan al activo en cuestión. En tales circunstancias, la totalidad o una parte de los fondos se pueden invertir temporalmente a la espera de hacer los desembolsos correspondientes al citado activo. Para determinar la cuantía de los costos por intereses susceptibles de ser capitalizados durante el periodo, cualquier rendimiento obtenido de tales fondos se deduce de los costos por intereses incurridos en el mismo.
- 17 En la medida en que los fondos procedan de préstamos genéricos, usados para obtener el activo que cumple las condiciones para a su cualificación, el importe de los costos por intereses susceptibles de ser capitalizados debe ser determinado aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización debe ser la media ponderada de los costos por intereses aplicables a los préstamos recibidos por la entidad, que han estado vigentes en el periodo, y son diferentes de los específicamente acordados para financiar el activo. El importe de los costos por intereses, capitalizados durante el periodo, no debe exceder del total de costos por intereses en que se ha incurrido durante ese mismo periodo.**
- 18 En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la controladora y sus subsidiarias al calcular la media ponderada de los costos por intereses; en otros casos, sin embargo, será adecuado utilizar, para cada subsidiaria, una media ponderada de los costos por intereses atribuibles a sus propios préstamos.

Exceso del importe en libros del activo cualificado sobre el importe recuperable

- 19 Cuando el importe en libros actual sea, o el importe final del activo que cumple las condiciones para su cualificación vaya a ser, mayor que su importe recuperable o valor neto realizable, el importe en libros se disminuirá o se dará de baja de acuerdo con las exigencias de otras Normas Internacionales de Contabilidad. En ciertos casos, el importe disminuido o dado de baja se recupera y se puede reponer, de acuerdo con las citadas Normas Internacionales de Contabilidad.

Inicio de la capitalización

- 20 La capitalización de costos por intereses, como parte del costo de los activos, que cumplan las condiciones para su cualificación, debe comenzar cuando:**

- (a) se haya incurrido en desembolsos con relación al activo;**
- (b) se haya incurrido en costos por intereses; y**
- (c) se estén llevando a las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta.**

- 21 Al hablar de desembolsos relativos a un activo, que cumpla las condiciones para su cualificación, se hace referencia únicamente a pagos que hayan dado lugar a salidas de efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que acumulen (o devenguen) intereses. El importe de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidos en relación con el activo (véase la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales). El importe en libros promedio del activo durante un periodo, incluyendo los costos por intereses capitalizados anteriormente constituye, por lo general, una aproximación razonable de los desembolsos a los que se debe aplicar la tasa de capitalización en ese periodo.

- 22 Las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción física, tales como las actividades asociadas a la obtención de permisos anteriores a la construcción propiamente dicha. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando no se están llevando a cabo sobre el mismo los cambios que implica la producción o el desarrollo. Por lo tanto, y como ejemplo, los costos por intereses en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que

tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por intereses en que se incurre mientras los terrenos, adquiridos para construir sobre ellos, se mantienen inactivos sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

Suspensión de la capitalización

23 La capitalización de los costos por intereses debe ser suspendida durante los periodos en los que se interrumpe el desarrollo de actividades.

24 También pueden producirse costos por intereses durante los periodos en los que están interrumpidas las actividades necesarias para preparar el activo para su uso deseado o para su venta. Tales costos de mantenimiento de activos parcialmente terminados, no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, la capitalización no debe suspenderse si durante ese periodo se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. Tampoco se suspenderá la capitalización por causa de un retraso temporal necesario como parte del proceso de obtención de un activo disponible para su uso o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continua durante el dilatado periodo necesario para la maduración de los inventarios, o durante el intervalo de tiempo en el que el elevado nivel de las aguas retrase la construcción de un puente, siempre que tal nivel elevado sea normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

Fin de la capitalización

25 La capitalización de los costos por intereses debe finalizar cuando se han completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo, que cumple las condiciones para su cualificación, para su utilización deseada o para su venta.

26 Normalmente, un activo estará preparado para su utilización esperada o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos sobre él. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.

27 Cuando la construcción de un activo, que cumple las condiciones que le cualifican para poder capitalizar costos por intereses, se realiza por partes, y cada parte es capaz de ser utilizada por separado mientras se terminan las restantes, la capitalización de los costos por intereses debe

finalizar cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su utilización deseada o su venta.

- 28 Un parque industrial que comprenda varios edificios, si cada uno de ellos puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo, que cumple las condiciones que le cualifican para poder capitalizar costos por intereses, donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Por el contrario, un activo que necesita terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse es, por ejemplo, una planta industrial en la que deben llevarse a cabo varios procesos secuenciales en todas y cada una de las partes de que consta, como es el caso de una factoría de producción de acero.

Información a revelar

- 29 **En los estados financieros se debe revelar información acerca de los siguientes extremos:**
- (a) **las políticas contables adoptadas con relación a los costos por intereses;**
 - (b) **el importe de los costos por intereses capitalizados durante el periodo;**
y
 - (c) **la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización.**

Disposición transitoria

- 30 **Cuando la adopción de esta Norma constituya un cambio en las políticas contables seguidas, se aconseja a la entidad que ajuste sus estados financieros de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Alternativamente, las entidades capitalizarán sólo los costos por intereses, incurridos después de la fecha de vigencia de la Norma, que cumplan las condiciones para ser capitalizados.**

Fecha de vigencia

- 31 **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.**

3.2 Análisis Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N°23 Relacionado Con Los Costos Por Intereses

Generalidades de la Norma:

Esta norma internacional tiene como objetivo fundamental prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses, es decir, tomar en cuenta el ordenamiento o determinación del tratamiento contable para dichos costos por intereses.

También nos muestra dos recursos opcionales aplicables al tratamiento de los costos por intereses, los cuales son: Tratamiento por Punto de Referencia, cuando es reconocido un costo por interés como un gasto del periodo en que se haya incurrido, y Tratamiento Alternativo Permitido, contemplando este la capitalización de los costos por intereses que sean directamente imputables a adquisición, construcción o producción de activos cualificados. Ejemplos de activos cualificados pudieran ser los inventarios que necesitan un largo periodo de tiempo para estar en condiciones de ser vendidos, así como las fábricas de manufactura, las centrales eléctricas o los edificios; por lo tanto aquellos activos que se manufacturan de forma rutinaria o que se producen en grandes cantidades de forma repetitiva, y necesitan periodos cortos de tiempo para su fabricación, así como también aquellos activos que al adquirirlos ya están listos para su uso o venta no son elementos que puedan ser calificados como activos para los efectos de la Norma.

En cuanto a su Objetivo:

Busca prescribir el tratamiento contable para los costos por intereses, sobre los costos por interés se manejan elementos tales como; Cargas Financieras por leasing, Diferencias de Cambio, Otros costos financieros vinculados con los convenios de financiamiento Intereses y otros costos en los que una empresa incurre en relación con los préstamos obtenidos.

En cuanto a su Alcance:

Esta Norma deroga a la anterior NIC 23 Capitalización de Intereses, aprobada en 1983. Esta Norma no se ocupa del costo, efectivo o imputado, del patrimonio neto, entendiéndose también como tal al capital preferido no incluido como pasivo

En cuanto a las definiciones

La norma contempla dos definiciones indispensables de comprender antes de efectuar cualquier acción que involucre costos por intereses las cuales son:

- Son costos por intereses los intereses y otros costos, incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados.
- Un activo cualificado, es aquel que requiere, necesariamente, de un periodo de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta. Es un activo que necesariamente toma un tiempo considerable para estar listo para su venta o uso.

En cuanto al reconocimiento:

La norma establece dos mecanismos o métodos perfectamente definidos a través de los cuales se puede reconocer cuando se está en presencia de costos por intereses;

Tratamiento Referencial Los costos por intereses deben ser reconocidos como gastos del periodo en que se incurre en ello, salvo si fueran capitalizados de acuerdo con el párrafo 11.

Tratamiento Alternativo Los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados, formando parte del costo de dichos activos.

Según el tratamiento alternativo permitido, los costos por intereses que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo se incluyen como costos del mismo. Tales costos por intereses se capitalizarán, formando parte del costo del activo, siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros a la entidad y puedan ser medidos con suficiente fiabilidad. Los demás costos por intereses se reconocen como gastos del periodo en que se incurre en ellos.

Costos por intereses susceptibles de capitalización

Cuando los costos por intereses de una empresa son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo calificado y pueden identificarse plenamente con existencia deberá ajustarse al costo el activo fijo.

Una vez elegida la alternativa de Capitalización para los activos Calificados, “NO” es apropiado que la empresa aplique el tratamiento alternativo permitido a algunos activos calificados y no los aplique a otros.

En cuanto al Inicio de la capitalización

Para este proceso se debe considerar los siguientes aspectos

- Se está incurriendo en desembolso para el activo calificado.
- Se está incurriendo en costos por intereses
- Se encuentra en marcha actividades que son necesarias para la preparación del activo para su uso planeado o para su venta

O lo que es lo mismo considerar lo siguiente:

- Cuando se haya incurrido en gastos con relación al activo, es decir, solamente aquellos gastos que hayan dado lugar al pago de efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se suman pasivos que acumulen o devenguen intereses;
- Cuando se haya incurrido en costos por intereses, es decir, cuando la empresa haya incurrido en intereses y otros costos relacionados con los fondos que ha tomado prestados; y
- Cuando se estén llevando las actividades necesarias para preparar al activo para su uso deseado o para su venta, es decir, todas aquellas actividades o trabajos técnicos o administrativos previos al comienzo a la construcción física

En cuanto a la suspensión de la capitalización:

La capitalización de los costos por intereses deberá ser suspendida cuando existan periodos significativos de interrupción para el desarrollo de las actividades, ésta suspensión se realiza solo durante el período de interrupción; aunque durante estos periodos de interrupción también se puede llegar a incurrir en costos por intereses tanto en mantenimiento como en producción del activo, éstos no cumplen con las condiciones para su capitalización. Por el contrario, si durante ese periodo de interrupción continúan llevándose a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes no deberá ser suspendida la capitalización, tampoco debe suspenderse si existe una causa de retraso temporal para con el proceso de fabricación del activo disponible, para su uso o para su venta.

En cuanto al fin de la capitalización:

Para darle fin a la capitalización de los costos por intereses se deberá tomar en cuenta si se han culminado todas o la gran mayoría de las actividades necesarias para la utilización o venta del activo cualificado, esto quiere decir, que si solo le hiciera falta

a este activo la realización de detalles menores podría decirse que las actividades de construcción están prácticamente listas y por ende se deberá finalizar la capitalización.

En cuanto a la información a revelar:

Por último, cuando se aplica el tratamiento alternativo permitido se deberá tomar en cuenta la revelación en los Estados Financieros de las políticas contables adoptadas con relación a los costos por intereses, así como también el importe de los costos por intereses capitalizados durante el periodo y la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por intereses susceptibles de capitalización.

Fecha de vigencia

Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1995.

CAPITULO IV

4.1 Conclusiones

- La adopción de las normas internacionales de contabilidad, por los diferentes países, mas la pertinente revelación, respecto al cumplimiento de las mismas, tendrá un efecto relevante a través de los años, mejorando la calidad y la credibilidad de los profesionales que de una u otra forma aplican las normas internacionales de contabilidad, lo cual acrecentara la utilidad de los estados financieros en todo el mundo.
- La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), conllevan el beneficio de obtener uniformidad tanto en la información como en el tratamiento de las transacciones para no correr el riesgo que unos países las apliquen de un modo y otros lo hagan de otra forma, lo cual produciría incompatibilidad cuando se comparen las informaciones obtenidas.
- Venezuela se encuentra en un proceso de adaptación a esta nueva normativa y reglamento existen dos normas internacionales de contabilidad importantes ya que son el eje fundamental de la presente investigación las cuales son la NIC 18 contemplada por lo relacionado a los ingresos ordinarios, de igual manera se analiza y estudia la NIC 23 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con los costos por intereses, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad.
- Teniendo en cuenta que la NIC 18 es una norma diseñada para el tratamiento contable de lo relacionado a los ingresos ordinarios, se tiene que la misma busca establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen

de ciertos tipos de transacciones y otros eventos; determinar cuándo deben ser reconocidos.

- La principal preocupación en la contabilización de ingresos ordinarios es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso ordinario es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la empresa y estos beneficios puedan ser valorados con fiabilidad.
- Esta Norma NIC 18 se aplicara cuando se ejecute el proceso contable de los ingresos ordinarios procedentes de las siguientes transacciones y sucesos tales como: La venta de productos, la prestación de servicios y el uso, por parte de terceros, de activos de la empresa que produzcan intereses, regalías y dividendos.
- La norma internacional de contabilidad NIC 23 tiene como objetivo fundamental prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses, es decir, tomar en cuenta el ordenamiento o determinación del tratamiento contable para dichos costos por intereses.
- El objetivo principal de la NIC 23 gira en torno a prescribir el tratamiento contable para los costos por intereses, sobre los costos por interés se manejan elementos tales como; Cargas Financieras por leasing, Diferencias de Cambio, Otros costos financieros vinculados con los convenios de financiamiento Intereses y otros costos en los que una empresa incurre en relación con los préstamos obtenidos.
- La norma NIC 23 establece dos mecanismos o métodos perfectamente definidos a través de los cuales se puede reconocer cuando se está en presencia de costos por intereses; los cuales son el tratamiento referencial o punto de referencia y el tratamiento alternativo.

- La capitalización de los intereses se presenta como un proceso el cual consta de tres etapas como lo son el inicio, la suspensión y la finalización de la misma.

BIBLIOGRAFÍA

Arias. (1998). Mitos y Errores en la elaboración de Tesis y Proyecto de Investigación. Venezuela. Editorial Episteme.

Arriojas (2002). Guía metodológica para la elaboración del Plan especial de Grado.

Balestrini (2.002). Como se elabora el proyecto de investigación. (6ta Edición). Caracas: Editorial BL Consultores y Asociados.

Hernández (2.001). Metodología de la Investigación. (2da edición). México: Editorial Mc Graw Hill.

Norma Internacional de Contabilidad n° 18 Ingresos Ordinarios Esta versión incluye las modificaciones procedentes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de diciembre de 2005.

Norma Internacional de Contabilidad n° 23 Costos por Intereses Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIFs nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de diciembre de 2005.

Normas Internacionales De Contabilidad N° 23. Disponible En:
[Http://Www.Normasinternacionalesdecontabilidad.Es/](http://Www.Normasinternacionalesdecontabilidad.Es/)_(Consulta: 01-02-2009)

Régimen Jurídico de la Contabilidad Venezolana, Enero 2005

SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento

SIC-31 Ingresos Ordinarios - Permutas de Servicios de Publicidad

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	Estudio Sobre La Norma Internacional De Contabilidad N° 18 Ingresos Ordinarios y la Norma Internacional de Contabilidad N° 23 relacionado con los Costos por Intereses
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
Gómez Graciela	CVLAC: 17.411.945 E MAIL: <i>grachelita19@hotmail.com</i>
Rodríguez, Marlin	CVLAC: 16.926.834 E MAIL: <i>b_b00@hotmail.com</i>
	CVLAC: E MAIL:
	CVLAC: E MAIL:

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

 Normas internacionales

 Contabilidad

 Ingresos

 Ordinarios

 Costos

 Intereses

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS	
	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

La adopción de nuevas normas en el ámbito contable trae consigo un sin número de efectos o situaciones novedosas y por ende que deben ser controladas para así mantener el equilibrio entre lo que actualmente se aplica y lo que se aplicará, de manera alterna, hoy por hoy existen normas internacionales que regulan y control aspectos específicos de la materia contable, para así poder establecer de manera justa y globalizada un equilibrio en los parámetros a seguir para ejecutar acciones o realizar actividades en el área contable y así contar con plena aceptación por parte de otros países, tratando con esto de evitar errores por confrontación de información o desviaciones en la misma. El eje fundamental de la presente investigación las cuales son la NIC 18 contemplada por lo relacionado a los ingresos ordinarios, de igual manera se analiza y estudia la NIC 23 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con los costos por intereses, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad. Precisamente por tratarse de una materia bastante innovadora en el mundo de la contabilidad venezolana los problemas giran en torno a la adopción de las antes mencionadas así como su posterior implementación cuando el escenario contable así lo requiera y más aun el impacto que esta implementación pudiera generar en materia contable en Venezuela, ya que se introduce un nuevo marco reglamentario para el manejo y tratamiento de los estados financieros para así poder cumplir con lo internacionalmente establecido y poder mantener relaciones financieras y comerciales con otros países de Latinoamérica y Europa

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**CONTRIBUIDORES:**

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
Manuel Ramos	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	Mj10ramos@yahoo.es			
	E_MAIL				
Juan Martínez	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL	jrafaelm@cantv.net			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	03 MES	30 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:**ARCHIVO (S):**

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
TESIS. Auditoria. doc	Aplication/ms Word

CARACTERES EN LOS NOMBRES DE LOS ARCHIVOS: A B C D E F G H I J K L
M N O P Q R S T U V W X Y Z. a b c d e f g h i j k l m n o p q r s t u v w x y
z. 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9.

ALCANCE

ESPACIAL: _____ (OPCIONAL)

TEMPORAL: _____ (OPCIONAL)

TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:

LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

PREGRADO

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Administración

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y 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".


Graciela Gómez
 C.I: 17.411.945
AUTOR


Marlín Rodríguez
 C.I: 16.926.834
AUTOR

AUTOR


Manuel Ramos
 C.I: 5.141.893
TUTOR


Juan Martínez
 C.I: 3.950.261
TUTOR

JURADO



PROF. Daysí Rodríguez
POR LA SUBCOMISIÓN DE CURSOS
ESPECIALES DE GRADO

