

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO ANZOATEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA  
AREAS DE GRADO.**



**“ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE,  
CONTABILIDAD (NIC 21 y NIC 38) Y AUDITORIA (NIA 600 Y 620)”**

**Elaborado Por:**

**Br. Zuleima Reyes C.I 13.913.470**

**Br. Marielys Palomo C.I 17.445.321**

**Asesor Académico: Lic. Manuel Ramos**

**Lic. Juan Martínez**

**Lic. Iris González**

**Proyecto de Grado Presentado como requisito Parcial para optar por el**

**Título de: LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Barcelona, Junio de 2009**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE**  
**NÚCLEO ANZOATEGUI**  
**ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA**  
**DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA**  
**AREAS DE GRADO.**



**“ANÁLISIS VALORATIVO DEL USO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA CONTABILIDAD (NIC 21 y NIC 38), SEGÚN LOS EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LA TASA DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA, Y LOS ACTIVOS INTANGIBLES, EN EL MARCO DE LAS ÚLTIMAS EVOLUCIONES”**

**Elaborado Por:**

**Br. Zuleima Reyes C.I 13.913.470**

**Br. Marielys Palomo C.I 17.445.321**

**Asesor Académico: Lic. Manuel Ramos**

**Lic. Juan Martínez**

**Proyecto de Grado Presentado como requisito Parcial para optar por el**

**Título de: LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Barcelona, Junio de 2009**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE**  
**NÚCLEO ANZOATEGUI**  
**ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA**  
**DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA**  
**AREAS DE GRADO.**



**“ANÁLISIS VALORATIVO DEL USO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA CONTABILIDAD (NIC 21 y NIC 38), SEGÚN LOS EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LA TASA DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA, Y LOS ACTIVOS INTANGIBLES, EN EL MARCO DE LAS ÚLTIMAS EVOLUCIONES”**

**Revisado Por:**

---

**Prof. Manuel Ramos**

**Asesor Académico**

**Prof. Juan Martínez**

**Asesor Académico**

**Proyecto de Grado Presentado como requisito Parcial para optar por el**

**Título de: LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Barcelona, Junio de 2009**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO ANZOATEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA  
AREAS DE GRADO.**



**“ANÁLISIS VALORATIVO DEL USO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA CONTABILIDAD (NIC 21 y NIC 38), SEGÚN LOS EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LA TASA DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA, Y LOS ACTIVOS INTANGIBLES, EN EL MARCO DE LAS ÚLTIMAS EVOLUCIONES”**

**Aprobado Por:**

---

**Prof. Manuel Ramos**

**Asesor Académico**

**Prof. Juan Martínez**

**Jurado Principal**

**Proyecto de Grado Presentado como requisito Parcial para optar por el**

**Título de: LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Barcelona, Junio de 2009**



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

## ACTA DE GRADO NRO. CEG-116

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

**BR. REYES R. ZULEIMA DEL CARMEN**

**C.I. NRO. 13.913.470**

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.

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

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

  
**PROF. JUAN MARTÍNEZ**  
Miembro/Principal

  
**PROF. MANUEL RAMOS**  
Miembro Principal

  
**PROF. IRIS GONZÁLEZ**  
Miembro Principal

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

**PROF. TAY M. RODRÍGUEZ**  
Directora







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

### ACTA DE GRADO NRO. CEG-113

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

**BR. PALOMO G. MERIELYS R.**

**C.I. NRO.17.445.321**

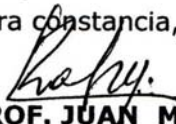
En los **CURSOS ESPECIALES DE GRADO** en el **Área Gerencial en el Manejo de Normas de Contabilidad y Auditoria**, integrada por las materias: Normas Internacionales de Contabilidad y/o Normas Internacionales de Información Financiera (NIC / NIIF) y Normas Internacionales de Auditoria, como requisito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

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

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

  
**PROF. JUAN MARTÍNEZ**  
Miembro Principal

  
**PROF. MANUEL RAMOS**  
Miembro Principal

  
**PROF. IRIS GONZÁLEZ**  
Miembro Principal

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

  
**PROF. TAY M. RODRÍGUEZ**  
Directora



## **RESOLUCION**

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

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

## DEDICATORIA

Primeramente a DIOS por estar siempre a mi lado y darme la fortaleza, salud y la inteligencia para culminar esta etapa maravillosa de mi vida.

A Wilman Palomo, mi padre al cual amo y siempre me guío con su amor dedicación y fe hacia la meta más importante de mi vida. A el le dedico este triunfo como premio a su sacrificio y cariño.

A María Gerardino De Palomo; mi madre la cual amo, le dedico este triunfo porque sin su apoyo no fuese posible todo esto.

A mis hermanas Marielssi Palomo y María Fernanda que las adoro por estar siempre presente en todo momento apoyándome.

A mi sobrino Andrés Alejandro, el cual amo que con su ternura y alegría aliviabas las preocupaciones.

A Juan José Jiménez, que con su cariño y amor siempre estuvo en todo momento apoyándome.

A toda mi familia y amigos por estar siempre en todo momento.

A mi compañera de Área, Zuleima Reyes, que sin ella no hubiese sido posible esta última etapa de mi carrera universitaria.

Marielys . Palomo. G.



## **A G R A D E C I M I E N T O S**

Primeramente a DIOS por estar siempre presente en todo momento y ayudarme a superar con sabiduría todas las adversidades que me impone la vida.

A la Casa Mas Alta .Alma Mater, Universidad De Oriente, por darme la oportunidad de desarrollarme como profesional.

A Wilman Palomo. Mi padre que me ayudo con conocimientos y apoyo.

A toda mi familia y amigos porque cada uno de ellos han sido parte de mi vida y les agradezco el apoyo que algún día me brindaron.

A la profesora Iris González por su asesoría

Marielys . Palomo. G.

## DEDICATORIA

Dedico este triunfo primeramente a DIOS, pues sin su fuerza divina, jamás hubiera llegado a esta meta propuesta y a muchas que he tenido que pasar.

A mis Abuelos y Abuelas por considerarme una extensión de sus vidas, duras por demás, a ti abuela Isabel.

A mi Madre y Mi Padre por ser mi apoyo en tiempos difíciles, en tiempos de tempestad, por estar allí presente en mis triunfos y fracasos.

A mis hermanas, sobre todo a ti Yoselin, por cuidar de mi tesoro máspreciado, en los momentos en que no pude estar, por alzar tu copa en momentos de alegría, por llenarme la vida con un poquito de tu luz.

Y a ti Giselle por ser ese punto en el que el mundo se detiene, ese que cuando no existe alternativa, me queda solo el aferrarme a ti, por quererme porque no te queda otra alternativa, por ser mi guía, mi seguir adelante, por ser mi tesoro máspreciado. Contigo todo, sin ti nada...

Zuleima Del C, Reyes R.

## **A G R A D E C I M I E N T O S**

Esta tesis es una parte de mi vida y comienzo de otras etapas, por esto y más, la agradezco a DIOS creador del universo y dueño de mi vida, que me permite planificar y ejecutar proyectos y sueños posibles, por darme fortaleza, en cada una de estas etapas y sueños ya realizados y los que están por efectuarse...

A mis padres; Ramón y Rosa Reyes por el apoyo incondicional que me dieron a lo largo de la carrera, y la inversión realizada, se que ahora me toca retribuir, un poco de todo lo que ustedes me han dado. Sin embargo se que en cariño y dedicación jamás los superare.

A mi amigo absoluto, ilimitado e incondicional; Luis Reyes, estuviste allí conmigo en el momento justo; justo cuando necesitaba de un abrazo, de un beso, de una caricia, justo cuando necesitaba llorar, reír o simplemente disfrutar de tu compañía, o justo cuando necesitaba parrandear, gracias por enseñarme que no hay limites, que lo que me proponga lo puedo lograr y que solo depende de mi, te quiero mucho.

A la Licenciada Iris González, por su inagotable paciencia, por el apoyo, asesoría y jovialidad brindada durante este periodo, transcendental por demás, porque a pesar de tener que revisar de lunes a lunes tesis y documentos, y al mismo tiempo estar especializándose profesionalmente, nos brindaba su sonrisa en cada revisión, por ser ejemplo de una mujer emprendedora (padre, madre, amiga, hermana, profesional, con metas propuestas), a usted gracias pues es ejemplo vivo de quien cultiva los frutos del espíritu.

A la protagonista de esta investigación, Marielys Palomo, por su ayuda y apoyo en muchos de los procesos que aquí tuvieron lugar, pues, por medio de las discusiones y preguntas, me hiciste crecer en conocimiento. Por demostrarme que

de amor no se muere la gente. Por brindarme tu cama, tu casa y tu ropa, cuando teníamos que amanecer trabajando en este proyecto, por ser como eres, sencilla y a la vez suntuosa, eres única y yo desde lo más profundo de mi alma te deseo la mejor de las suertes, que Dios siempre te proteja a Ti y a los Tuyos.

A nuestra casa de estudios y a nuestros queridos profesores, por el apoyo en nuestra formación como profesionales y personas de bien

A todas las directivas de la Universidad de Oriente, por su apoyo y colaboración para la realización de esta investigación, por hacer de ella una institución de prestigio, por abrirles la puerta a todos por igual, por mejorar los servicios básicos para el estudiantado, aunque ustedes no lo crean son de gran ayuda cuando estamos en los exámenes finales.

A la Escuela de Ciencias Administrativas, por el soporte institucional dado para la realización de esta investigación.

Cuando se trata de agradecer, recordamos a todas aquellas personas que de una u otra forma, colaboraron o participaron en nuestra formación profesional y personal, hay muchísimas personas a las cuales les debo tanto entre ellas, a ti Tía Vilma, Emilio, Trillo, Yulimar, Yenelis, Cruz. A Joel y Adriana por llevarme a celebrar antes de tiempo y a todos aquellos que estuvieron en esos momentos difíciles y no tan difíciles, al señor del autobús, del cafetín, esas que aunque no se notan están allí presentes, a esas personas les hago extensivo mi más sincero agradecimiento.

Y a Ti por haber aparecido y darle otro sentido a mi vida, a ti que sin pensarlo me has llenado de momentos gratos, gracias por brindarme tu hombro, tu apoyo, tu paciencia, por utilizar tu psicología para no dejarme caer, por ser sobre todas las cosas mi amigo, futuro esposo y padre, de Santiago ó Antonella.

Zuleima Del C, Reyes R.

UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO ANZOATEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA  
AREAS DE GRADO.

ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA,  
RELACIONADAS CON EL, USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR (NIA  
600), Y USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO (NIA 620).

AUTOR: Zuleima del Carmen, Reyes Reyes  
Marielys Rosa, Palomo Gerardino  
TUTOR: Lic. Manuel José Ramos Ramos  
Lic. Juan Martínez  
AÑO: 2009

## **RESUMEN**

Análisis con énfasis valorativo del contenido de las normas internacionales de la contabilidad (NIC 21 y NIC 38) respectivamente que refieren a los efectos de las variaciones de las tasas de cambio de la moneda extranjera y a los activos intangibles, en el marco de sus últimas evoluciones. La finalidad que persigue el estudio presente es analizar con énfasis valorativo lo contenido en las normas internacionales de contabilidad que refieren a los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y a lo concerniente a los activos intangibles; valorando la utilidad y la aplicabilidad de los parámetros legales explícito en el articulado de la información financiera; los cuales servirán de ayuda y del conocimiento al estudiante investigador de áreas de grado, induciéndolo en el futuro a poner en práctica como ente contador profesional en alguna entidad de la sociedad al momento del desempeño de sus funciones.

## **INTRODUCCIÓN**

La crisis económica financiera mundial obliga a los países del globo terráqueo a tomar medidas económicas que ayuden a aliviar los impactos que causan en los niveles de los estratos de la población, al igual que en el ambiente empresarial, comercial y bancario donde están envueltos los inversores, analistas y usuarios quienes tienen que ver con los cambios profundos y los efectos de las variaciones de las tasas de cambio de la moneda extranjera en una entidad, repercutiendo también en los activos intangibles e inmateriales para su reconocimiento.

En este sentido se hace preciso estudiar con profundidad ciertas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en las cuales se pueda converger para la aplicación y uso de dichas normas en pro de adecuar la contabilidad empresarial en transparencia y comparabilidad de la información en los mercados financieros mundiales.

Es por ello la importancia del estudio que se presenta con la ejecución de un análisis interpretativo de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 21 y NIC38) para entender con precisión el alcance y valor de ellos en pro de la gerencia económica y empresarial de las operaciones del negocio, estados financieros, transacciones en moneda extranjera, conversiones, efectos de variaciones entre otros.

## PRESENTACION

“Análisis de las Normas internacionales de Contabilidad N° 21 y 38” es el proyecto donde están referidas las diferentes conexiones con normas implantadas por la federación de Contadores públicos en Venezuela con las normas ya mencionadas. El mismo, tiene como objeto de estudio el análisis de la situación de las NIC21 y NIC38 en las últimas décadas y los cambios que han sufrido a través de los últimos años estas normas. Este proyecto induce al investigador a ampliar los conocimientos con conceptos y técnicas contables, las cuales ayudaran a comprender el significado, la naturaleza y el alcance de la normativa teórica legal explicitas en las NIC.

En este sentido el investigador se capacita para actuar en cualquier situación económica y financiera de alguna entidad con determinada habilidad, visión, misión relacionada con los objetivos que se pretenden en el marco de la ética empresarial y profesional del ente involucrado.

Los objetivos del módulo son los que se consideran en la tabla siguiente:

<b>CAPÍTULO</b>	<b>OBJETIVO PARTICULAR</b>	<b>RESUMEN DEL CAPÍTULO</b>	<b>APORTACIÓN Y RESULTADO CONSEGUIDO</b>
<b>Capítulo I</b>	Conocer los objetivos generales y específicos, justificación, importancia y limitaciones de las NIC 21 y 38	Descripción de los Objetivos, justificación, importancia y limitaciones.	Se consigue conocer el planteamiento del problema



<b>Capítulo II</b>	Conocer la forma en que es definida y el propósito de la NIC 21 y 38.	Definición , propósito alcance y antecedentes de las NIC 21 y 38	Se consigue conocer el marco teórico.
<b>Capítulo III</b>	Conocer la metodología del estudio	Definición del tipo de análisis	Se consigue conocer la investigación documental.
<b>Capítulo IV</b>	<p>✚ Conocer la conducción como contadores públicos mediante el análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 21</p> <p>✚ Conocer la conducción como contadores públicos mediante el análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38.</p>	<p>✚ Norma Internacional de Contabilidad N° 21.</p> <p>✚ Norma Internacional de Contabilidad N° 38.</p>	<p>✚ Se consigue conocer la Norma Internacional de Contabilidad N° 21.</p> <p>✚ Se consigue conocer la Norma Internacional de Contabilidad N° 38.</p>
<b>Capítulo V</b>	Conocer el actual entorno en la internacionalización e integración de las normas Internacionales de Contabilidad	Conclusiones, recomendaciones y Bibliografía	Se conocen las normas en el contexto de globalización, internacionalización y nuevas tecnologías de información y comunicación.

## INDICE

RESOLUCION .....	v
DEDICATORIA.....	vii
AGRADECIMIENTOS.....	viii
DEDICATORIA.....	ix
AGRADECIMIENTOS.....	x
RESUMEN .....	xi
INTRODUCCIÓN.....	xii
PRESENTACION .....	xiii
INDICE.....	xv
PARTE I .....	21
CAPITULO I.....	22
EL PROBLEMA.....	22
1.1 Titulo descriptivo del proyecto.....	22
1.2 Formulación del problema.....	22
1.3 Objetivos de estudios.....	26
1.3.1 Objetivo general.....	27
1.3.2 Objetivos específicos.....	27
1.4 Justificación e importancia del estudio.....	27
1.5 Limitaciones.....	28
1.6 Metodología.....	28
CAPITULO II.....	30
MARCO TEÓRICO.....	30
2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC):.....	30
2.1.2 La aplicación de las NIC en Venezuela.....	38
2.1.3 Impacto internacional .....	40
2.2 Definición .....	44
2.2.1 Definición NIC 21 .....	44
2.2.2 Definición NIC 38 .....	45
2.3 Propósito.....	45
2.3.1 Propósito NIC 21 .....	45

2.3.2 Propósito NIC 38 .....	46
2.4 Alcance .....	46
2.4.1 Alcance NIC 21 .....	46
2.4.2 Alcance NIC 38 .....	47
2.5 Antecedentes.....	47
2.5.1 Antecedentes NIC 21 .....	47
2.5.2 Antecedentes NIC 38.....	47
CAPITULO III .....	49
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 21 .....	49
3.1 (NIC 21).....	49
3.1.1 Objetivo .....	49
3.1.2 Alcance .....	50
3.1.3 Definiciones.....	51
3.1.4 Resumen del enfoque requerido por esta norma.....	55
3.1.5 Información, en moneda funcional, sobre las transacciones en moneda extranjera .....	56
3.1.6 Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional.....	63
3.1.7 Efectos impositivos de todas las diferencias de cambio.....	67
3.1.8 Información a revelar.....	67
3.1.9 Fecha de vigencia y disposiciones transitorias .....	69
3.1.10 Derogación de otros pronunciamientos .....	70
3.2 Análisis NIC N°21 .....	76
3.2.1 Norma internacional de contabilidad N°21.....	76
3.2.2 Criterios .....	76
3.2.3 Comentarios.....	77
3.2.4 Ejemplo de la Nic 21 .....	81
CAPITULO IV .....	85
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 38 .....	85
4.1 (NIC 38).....	85
4.1.1 Objetivo .....	85

4.1.2 Alcance .....	86
4.1.3 Definiciones.....	89
4.1.4 Activos intangibles .....	91
4.1.5 Identificabilidad.....	91
4.1.6 Control .....	92
4.1.7 Beneficios económicos futuros.....	94
4.1.8 Reconocimiento y valoración .....	94
4.1.9 Adquisición independiente .....	96
4.1.10 Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso .....	101
4.1.11 Adquisición mediante una subvención oficial.....	102
4.1.12 Permutas de activos .....	102
4.1.13 Fondo de comercio generado internamente.....	104
4.1.14 Otros activos intangibles generados internamente .....	104
4.1.15 Fase de investigación.....	105
4.1.16 Fase de desarrollo .....	106
4.1.17 Coste de un activo intangible generado internamente .....	108
4.1.18 Ejemplo ilustrativo del párrafo 65 .....	109
4.1.19 Reconocimiento como gasto.....	110
4.1.20 Prohibición de reconocer como activos los gastos de ejercicios anteriores .....	111
4.1.21 Valoración posterior al reconocimiento inicial .....	111
4.1.22 Modelo del coste.....	112
4.1.23 Modelo de revalorización .....	112
4.1.24 Vida útil .....	115
4.1.25 Activos intangibles con vidas útiles finitas .....	118
4.1.25.1 Periodo y método de amortización .....	118
4.1.25.2 Valor residual .....	119
4.1.25.3 Revisión del periodo y del método de amortización .....	120
4.1.26 Activos intangibles con vidas útiles indefinidas.....	121
4.1.26.1 Revisión de la evaluación de la vida útil .....	121

4.1.27 Recuperación del importe en libros - pérdidas por deterioro del valor .....	122
4.1.28 Retiros y enajenaciones de activos intangibles.....	122
4.1.29 Información a revelar.....	124
4.1.29.1 De tipo general.....	124
4.1.29.2 Activos intangibles valorados posteriormente según el modelo de revalorización .....	126
4.1.29.3 Desembolsos por investigación y desarrollo .....	127
4.1.29.4 Otra información.....	128
4.1.30 Disposiciones transitorias y fecha de vigencia .....	128
4.1.30.1 Permutas de activos similares.....	129
4.1.30.2 Aplicación anticipada .....	129
4.1.31 Derogación de la NIC 38 (APROBADA EN 1998) .....	129
4.1.31.1 Activos inmateriales .....	130
4.1.32 Análisis NIC 38 .....	131
4.1.32.1 Norma internacional de contabilidad N° 38.....	131
C A P I T U L O V.....	162
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	162
CONCLUSIONES .....	162
RECOMENDACIONES .....	165
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO: .....	166
PARTE II.....	166
R E S U M E N .....	175
I N T R O D U C C I Ó N.....	177
C A P I T U L O I.....	180
EL PROBLEMA.....	180
1.1 TÍTULO DESCRIPTIVO DEL PROYECTO:.....	180
1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA. ....	180
1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN. ....	182
1.3.1 Objetivo General.....	182

1.3.2Objetivos Específicos. ....	182
1.4 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN. ....	183
1.5 LIMITACIONES. ....	185
G L O S A R I O .....	186
C A P I T U L O II.....	191
MARCO TEÓRICO .....	191
2.1 Fundamentos teóricos. ....	191
2.1.1Evolución De La Auditoria.....	191
2.1.2 Auditoría Integral .....	195
2.1.3 Diferencias Entre Auditoría Integral Y Auditoría De Estados Financieros. ....	206
2.1.4 Marco Conceptual De La Auditoria Integral Como Servicio De Aseguramiento .....	208
2.1.5 Resumen De Las Normas Internacionales de Auditoria.....	243
2.1.6 Resumen de las Declaraciones Internacionales de Auditoria...	252
2.1.7 Resumen de las Declaraciones De las Normas de Auditoria...	254
2.1.8 La Auditoria y las NIAS 600 y 620.....	259
2.1.9 Esquema De Trabajo Para La Adopción O Adaptación De Las Normas .....	271
2.1.10 ¿Como Se Clasifican Las NAGAS? .....	272
2.2 Antecedentes del estudio. ....	276
2.2.1 Antecedentes Históricos. ....	276
2.2.2 Antecedentes locales del problema.....	281
2.3 Elaboración de hipótesis:.....	283
2.4 Identificación de las variables: .....	284
C A P I T U L O III .....	286
METODOLOGIA.....	286
3.1 Técnicas e instrumentos de recolección de información. ....	286
3.1.1 Técnicas De Recolección De Datos.....	286
3.1.2 Instrumentos De Recolección De Datos .....	286
3.2 Población y muestra: .....	292

3.3 Técnicas de análisis. ....	293
C A P I T U L O IV .....	294
ANALISIS DE LOS RESULTADOS .....	294
4.1 Uso del trabajo de otro auditor (nia 600).....	294
4.1.1 Analisis general de la nia 5 seccion 600 (uso del trabajo de otro auditor).....	299
4.2 Uso del trabajo de un experto (nia 620) .....	301
4.2.1 Analisis general de la nia 18 seccion 620 (uso del trabajo de un experto). ....	306
C A P I T U L O V.....	309
MARCO ANALITICO.....	309
5.1 Análisis de los datos. ....	309
5.1.1 Análisis variable i: aspectos profesionales de la fuente directa.	309
5.1.2 Análisis variable ii: aspectos cognoscitivos del profesional de la contaduría pública en relación a las normas internacionales de auditoría. .	309
5.1.3 Análisis variable iii: aspectos prácticos del contador público en proceso de auditoría .....	310
5.1.4 Análisis variables iv: evaluación de la acción en la auditoría. .	312
5.2 Resumen del análisis de las variables.....	312
5.3 Comparación entre las normas internacionales de auditoria y las declaraciones de normas de auditoria. ....	315
5.4 ¿Qué semejanza tiene la nia 620 uso del trabajo de un experto con la dna-11?.....	316
C A P I T U L O VI .....	318
CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES .....	318
6.1 Conclusiones.....	318
6.2 Recomendaciones .....	320
B I B L O G R A F I A .....	322
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO: .....	324



## **PARTE I**

“ANÁLISIS VALORATIVO DEL USO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA CONTABILIDAD (NIC 21 Y NIC 38), SEGÚN LOS EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LA TASA DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA, Y LOS ACTIVOS INTANGIBLES, EN EL MARCO DE LAS ÚLTIMAS EVOLUCIONES”

# **CAPITULO I**

## **EL PROBLEMA**

### **1.1 Título descriptivo del proyecto.**

Análisis valorativo del uso de las normas internacionales de la contaduría (nic21 y nic38), según los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, y los activos intangibles, en el marco de las últimas evoluciones.

### **1.2 Formulación del problema.**

El reto actual de los países del mundo es enfrentar la crisis económica-financiera global que día a día se viene en picada, poniendo en jaque las estabildades económicas de las naciones en cada continente del planeta; cuyos gobernantes y empresarios deben desenvolverse en este clima financiero globalizado con mucha sagacidad y sabiduría para frenar el impacto inminente negativo con que golpea los distintos contexto de sus realidades, para que de alguna manera alcancen suavizar los daños que generan en las poblaciones de la geografía del planeta.

En este ambiente es importante destacar la significación de las normas internacionales de contabilidad, con la perspectiva de la información financiera del mundo financiero globalizado, donde la contabilidad opera dentro de las entidades que dan vida a los países, implicando desafíos en los algores de esta ciencia y técnica de la información financiera, apoyadas y regidas por un grueso de leyes que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros de acuerdo a las experiencias comerciales, reflejando la esencia

económica de las operaciones de los negocios para presentar la situación real financiera de una empresa.

La realidad que vive una suma de países en el mundo es la incertidumbre en el proceso de convergencia a las normas internacionales de contabilidad (NIC), ya que no existen normas contables únicas que induzcan a la uniformidad para que los inversores, analistas y otros usuarios puedan comparar con facilidad los informes financieros de empresas en las distintas partes del mundo. Es por ello la necesidad y obligatoriedad que las entidades se adopten al reglamento de aplicación a las normas internacionales de información financiera requeridas para alejar las divergencias en el proceso del uso de las NIC; de tal forma que se puede adecuar la contabilidad empresarial con mayor transparencia y comparabilidad de la información utilizado en los mercados financieros que nutren los continentes del globo terráqueo.

Dentro de las normas internacionales de información financiera, se hace presente la relevancia de la NIC 21, que tiene que ver con los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera con la cual se prescribe la forma de incorporación en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero; así como también la conversión de los estados financieros a la moneda de la presentación elegida; teniendo siempre en cuenta la problemática de la tasa o tasas de cambio a utilizar con los efectos de sus variaciones dentro de los estados financieros.

Es posible que los efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera genere alguna problemática incidiendo directamente en el entorno económico con la moneda funcional que opera en la entidad, en la cual deberían considerarse algunos factores que determinen su moneda funcional en los procesos de venta de bienes y servicios; al igual de tener regulaciones en dicha entidad, así como también los costos de mano de obra; materiales, suministros,

producciones entre otros; los cuales serán tomados en consideración al momento de liquidación de costos.

Es muy importante tener la información en moneda funcional sobre las transacciones en moneda extranjera, ya que las divisas son distintas a la moneda funcional de la entidad; lo cual genera diferencia de cambio en la conversión de una moneda a otra, considerando la tasa de cambio de contado a la fecha de transacción entre ambas monedas.

Cabe destacar también que para los balances posteriores de las partidas monetarias en divisa se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre; mientras que las partidas no monetarias se convierten utilizando la tasa de cambio en la fecha de transacción; pues en este sentido se deben utilizar también tipos de cambios vigentes en la fecha de valoración para partidas no monetarias registrados al valor razonable.

Es posible la existencia de incertidumbre con las diferencias de cambio en la liquidación de partidas monetarias y en la conversión de partidas monetarias a un tipo distinto al vigente cuando se reconocieron inicialmente; ya que se podrían incluir los resultados netos sin tomar en cuenta las diferencias de cambio derivados de las partidas monetarias y en la inversión neta por la empresa en una entidad extranjera.

Siguiendo en el orden de ideas se podría presentar la situación de utilizar el mismo patrón de procedimientos de conversión en una entidad cuya moneda funcional esté bajo el esquema de la economía hiperinflacionaria, proceso inadecuado que alteraría los resultados en la situación financiera; es por ello que se debe seguir el procedimiento donde la moneda funcional no se desarrolle en el marco de esa forma de economía; en la cual los activos y pasivos de cada balance se convierten al tipo de cierre en la fecha, y los ingresos y gastos se convierten a tipos de cambio vigentes en la fecha de la transacciones.

Aunado a lo anterior las diferencias de cambio resultantes son reconocidas como un componente distinto del patrimonio neto; quedando sujeta la moneda funcional en la entidad con economía hiperinflacionaria a normas especiales para su conversión dando todos los importes se conviertan a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance más reciente.

Por otra parte se hace relevante hacer mención a la NIC 38; que refiere a los activos intangibles, contenidas en las normas internacionales de contabilidad, englobando lo identificable de carácter no monetario sin apariencia física, llamado también activos intangibles, los cuales presentan de cierto modo problemas de reconocimiento y medición, al momento de demostrar que el elemento cumpla la definición de activo y criterio de reconocimiento; así mismo cuando el activo satisface o no el criterio de identificabilidad, y se reconocerá sí sólo éste es probable y el costo pueda ser sometido de forma fiable.

Un activo intangible debe medirse por su costo y cuando se adquiere de manera independiente comprende en todos los casos el precio de adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Existen otros activos intangibles que se generan internamente, cuya entidad puede demostrar técnicamente la disponibilidad para su utilización o venta, con la posibilidad de dar beneficios económicos en el futuro; así mismo podrá demostrar su capacidad para medir fiablemente el desembolso atribuible al activo inmaterial durante su desarrollo.

Cabe la posibilidad también que se incurra en situaciones erróneas, específicamente cuando el elemento inmaterial es tomado como tal incumpliendo con la definición y los criterios de reconocimientos aplicables a los activos intangibles; pues los gastos relacionados con dicho elemento podrán llevarse a la cuenta de los resultados en el momento en que se incurren, salvo cuando el coste incurrido forme parte de una combinación de negocios tratada como adquisición.

Es importante aclarar que en la mediación posterior al reconocimiento con la existencia de un mercado activo donde los bienes y servicios intercambiados en el mercado son homogéneos, se pueden encontrar los compradores o vendedores para un determinado bien o servicio con disponibilidad de precio para el público, y la entidad elegirá como política contable un modelo, ya sea éste de costo o de revaluación.

Es preciso añadir que los activos intangibles a efectos de contabilización posterior atienden al contexto de vida indefinida imprevisible en la generación de beneficios económicos para la sociedad y otra de vida definida o limitada de generación de beneficios para la misma. Aclarándose que los activos inmateriales de vida útil continua en el tiempo, no se amortizan sino que se someten a pruebas de deterioro de valor en cada fecha de cierre; mientras los que tienen vida útil limitada se amortiza a lo largo de dicho periodo.

Es por ello de capital significación que Venezuela al igual que la suma de los países del mundo convergen y se adopten a los parámetros legales y requisitos de las normas internacionales de la contabilidad, teniendo presente siempre sus posibles evoluciones aprobadas por los organismos que lo responsabilizan, para que exista verdadera uniformidad al momento de poner en práctica la información financiera en las entidades el mundo.

### **1.3 Objetivos de estudios.**

En relación al planteamiento del problema, la investigación se orienta a alcanzar los siguientes objetivos que dan sentido al estudio.

### **1.3.1 Objetivo general.**

Analizar con énfasis valorativo lo contentivo en las normas internacionales de la contabilidad (NIC 21 y NIC 38) respectivamente que refieren a los efectos de las variaciones de las tasas de cambio de la moneda extranjera y a los activos intangibles, en el marco de sus últimas evoluciones.

### **1.3.2 Objetivos específicos.**

- ✚ Determinar el basamento teórico-legal de las normas internacionales de contabilidad (NIC 21 y NIC 38) presente en sus últimas evoluciones.
- ✚ Analizar las normas internacionales de contabilidad (NIC 21 y NIC 38) que engloban los efectos de las variaciones de las tasas de cambio de la moneda extranjera y a los activos intangibles en el marco de sus últimas evoluciones.
- ✚ Valorar la importancia del uso de las (NIC 21 y NIC 38) normas internacionales de información financiera en el marco de las últimas evoluciones.

### **1.4 Justificación e importancia del estudio.**

La finalidad que persigue el estudio presente es analizar con énfasis valorativo lo contentivo en las normas internacionales de contabilidad que refieren a los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y a lo concerniente a los activos intangibles; valorando la utilidad y la aplicabilidad de los parámetros legales explicito en el articulado de la información financiera; los cuales servirán de ayuda y del conocimiento al estudiante investigador de



áreas de grado, induciéndolo en el futuro a poner en práctica como ente contador profesional en alguna entidad de la sociedad al momento del desempeño de sus funciones. Es por ello la importancia y justificación del estudio con el análisis de estas normas internacionales de contabilidad (NIC 21 y NIC 38), objeto de estudio de la investigación.

### **1.5 Limitaciones.**

El estudio que se realiza tiene su alcance definido con suficiente viabilidad; ya que existen las fuentes directas documentales para su acceso, sin ningún entorpecimiento que pudiere impedir la investigación; pero podría darse el caso de limitaciones con respecto al conocimiento humano del investigador al momento de interpretar correctamente el basamento técnico-legal al realizar su análisis; además de ello el tiempo asignado no cubrió las expectativas para la realización total de la investigación.

### **1.6 Metodología**

En este capítulo se presenta el procedimiento metodológico utilizado en el estudio.

El estudio que se hace esta orientado a darle respetas a los objetivos planteados en el problema con un nivel de análisis explicativo a la documentación técnica que sustenta la investigación.

La investigación presente queda enmarcada en el campo de la investigación documental según Aryet, (1979), sostiene que este tipo de investigación representa el proceso a través del cual el investigados parte de un problema claramente definido y orienta su atención a la planificación de

estrategias que conduzcan a recopilar datos documentales que confirmen o rechacen las conjeturas planteadas (P.P 24, 25).

En este sentido la investigación documental se caracteriza por la utilización de documentos, indaga, interpreta, recolecta, selecciona, analiza y presenta datos e informaciones, resultados coherentes, sobre un determinado tema, generalmente con una metódica de análisis, síntesis, deducción, inducción, etc.

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEÓRICO.**

#### **2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC):**

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.

Todo empieza en los Estados Unidos de América, cuando nace el APB-Accounting Principles Board (consejo de principios de contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su

participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar las entidades donde laboraban.

Luego surge el fasb-financial accounting Standard board (consejo de normas de contabilidad financiera), este comité logro (aun esta en vigencia en EE.UU., donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable. Emitió unos sinnúmeros de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenia que abandonar el comité fasb. Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los cambios que introdujo el fasb, se crearon varios organismos, comité y publicaciones de difusión de la profesión contable: aaa-american accounting association (asociación americana de contabilidad), arb-accounting research bulletin (boletín de estudios contable, asb-auditing Standard board (consejo de normas de auditoria, aicpa-american institute of certified public accountants (instituto americano de contadores públicos), entre otros.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo su principal objetivo “la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros”, sin importar la nacionalidad de quien los estuvieres leyendo interpretando.

Es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (comité de normas internacionales de contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, estados unidos, México, Holanda, Japón y otros, cuyos organismos es el responsable de emitir las

NIC. Este comité tiene su sede en Londres, Europa y su aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

El éxito de las NIC esta dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así por las normas del FASB respondía a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países sub-desarrollados como el nuestro.

El comité de normas internacionales de contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque a parte de su aceptación en país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA. Por la siguiente razón, por ejemplo un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC.

Situación que se espera que termine en lo próximos años, ya que como son muchos los países que están bajo las NIC (la Unión Europea se incorporo recientemente) y cada día serán menos los que sigan utilizando los PCGA.

Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable:

- AAA: American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad).
- ARB: Accounting Research Bulletin (boletín de estudios contables).
- ASB: Auditing Standard Board (consejo de normas de auditoria).
- AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (instituto americano de contadores públicos).

Las actividades profesionales internacionales de los cuerpos de la contabilidad fueron organizadas bajo la Federación Internacional de los Contables (IFAC) en 1977. En 1981, IASC e IFAC convinieron que IASC tendría autonomía completa y completa en fijar estándares internacionales de la contabilidad y en documentos de discusión que publican en ediciones internacionales de la contabilidad. En el mismo tiempo, todos los miembros de IFAC se hicieron miembros de IASC. Este acoplamiento de la calidad de miembro fue continuado en mayo de 2000 en que la constitución de IASC fue cambiada como parte de la reorganización de IASC. La cronología siguiente hasta junio de 1998 es tomada de un artículo "IASC - 25 años de evolución, trabajo en equipo y mejora", por David Cairns, secretario general anterior de IASC, publicado en la penetración de IASC, en junio de 1998. La información se ha suplido para los acontecimientos entre junio de 1998 y de 1° de abril de 2001, cuando el IASB asumió su papel.

En el año 2001 los administradores anuncian a miembros del Comité Internacional la búsqueda para que la legislación de los presentes de la Comisión de las Comunidades Europeas de los miembros de consejo consultivo de IAS requiera el uso de los estándares de IASC para todas las compañías mencionadas no más adelante de 2005 administradores traen la nueva estructura en el efecto, el 1 de abril de 2001 - IASB asumen la responsabilidad de fijar estándares de la contabilidad, señalada los estándares de divulgación financieros internacionales 2000.

Las reuniones de SIC abiertas en el comité público de Basilea expresan la ayuda para IASs y para que los esfuerzos armonicen el lanzamiento del concepto del SEC de la contabilidad internacionalmente con respecto al uso de los estándares internacionales de la contabilidad en los EUA. Como parte de un programa de la reestructuración, el Comité de IASC aprueba una nueva constitución IOSCO recomendando que sus miembros permitan que los emisores multinacionales utilicen 30 estándares de IASC en las ofrendas fronterizas.

David Tweedie nombrado como primer presidente de los miembros reestructurados del Comité de IASC anuncia la búsqueda para los nuevos miembros del Consejo - sobre 200 usos está el tablero recibido de IASC aprueba cambios limitados a IAS 12, IAS 19 y el personal de IAS 39 (y estándares relacionados) IASC publica la dirección de la puesta en práctica en la agricultura de IAS 39 IAS 41 aprobada en la reunión pasada del Comité de IASC 1999

### **Cronología**

1993: La India substituye Corea a bordo de IOSCO conviene la lista de los estándares de la base y endosa comparabilidad de las declaraciones del flujo de liquidez de IAS 7 y las mejoras proyectan terminado con la aprobación de IASs revisado diez

1992: Primera delegación va a República Popular de China

1991: La primera conferencia de IASC de la penetración de los esta'ndar-standard-setters (organizados conjuntamente con HONORARIO y FASB) IASC, de la actualización de IASC y del esquema de la suscripción de las publicaciones lanzó estándares internacionales de las ayudas del plan de FASB

1990: La declaración del intento en la comparabilidad de la Comisión de las Comunidades Europeas de los estados financieros ensambla a grupo consultivo y agrupa al Comité como el financiamiento externo del observador

1989: Presidente Hermann Nordemann discute que los mejores intereses de Europa sean servidos por la armonización internacional y la mayor implicación en el marco de IASC para la preparación y la presentación de la pauta aprobada del sector público de los estados financieros.

1988: Jordania, Corea y la federación nórdica substituyen México, Nigeria y Taiwán en los instrumentos financieros del Comité proyectando conjuntamente con el Comité canadiense los estándares de la contabilidad que IASC publica.

1987: La comparabilidad IOSCO comienza proyecto ensamblando a grupo consultivo y apoya la comparabilidad del primer IASC volumen encuadernado del proyecto de estándares internacionales de la contabilidad.

1986: Los analistas financieros integran conferencia común del Comité con la Bolsa de Acciones de Nueva York y la Asociación internacional en la globalización de mercados financieros

1985: El foro de la OCDE en la armonización IASC de la contabilidad responde a las ofertas multinacionales del prospecto del SEC

1984: Taiwán integra la reunión formal del Comité con los EUA.

1983: Italia se integra al Comité.

1982: Comisiones mutuas de IASC/IFAC - el Comité se amplió a 13 países más cuatro otras organizaciones con un interés en la divulgación financiera.

1981: El grupo consultivo formó visitas al grupo de trabajo nacional de los estandar-standard-setters en los impuestos diferidos instalados en los Países Bajos, el Reino Unido y los EUA.

1980: Los papeles de discusión en grupo de funcionamiento intergubernamental son publicados por las Naciones Unidas y su divulgación satisface por primera vez - documento de la posición de los presentes de IASC sobre la cooperación de integración del resto del mundo.

1979: IASC satisface a grupo de funcionamiento de la OCDE en estándares de la contabilidad

1978: Nigeria y Sudáfrica se integran al Comité

1977: Comité ampliado a 11 países - la IASC continúa siendo autónoma pero con la relación cercana con IFAC

1976: Un grupo de diez presidentes de bancos deciden trabajar con IASC, y financia proyecto de IASC, sobre los estados financieros de los bancos

1974: El primer bosquejo de la exposición publicó los primeros miembros asociados (Bélgica, la India, Israel, Nueva Zelanda, Pakistán y Zimbabwe) IAS 1 de las políticas de contabilidad.

1973: IASC formó - la reunión inaugural el 29 de junio, Londres

El éxito de las NIC esta dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos.



El comité de Normas Internacionales de Contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque a parte de su aceptación, el país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA. Por la siguiente razón, por ejemplo un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC.

Situación que se espera que termine en lo próximos años, ya que como son muchos los países que están bajo las NIC (la Unión Europea se incorporo recientemente) y cada día serán menos los que sigan utilizando los PCGA.

### **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.

El proceso de elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad es como sigue:

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

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

**Tercer paso:** tras haber recibido los comentarios del Consejo sobre el Resumen del Punto, si los hubiere, el Comité Especial normalmente prepara y publica un Borrador de Declaración de Principios u otro documento de discusión. El propósito de tal Borrador es el establecimiento de los principios contables que formarán las bases de la preparación del Proyecto de Norma, si bien también se describen el mismo las soluciones alternativas consideradas, así como las razones por las que se recomienda su aceptación o rechazo. Se invita a las partes interesadas a realizar comentarios, a lo largo del periodo de exposición pública, que suele ser de alrededor de tres meses. En los casos de revisión de una Norma Internacional de Contabilidad existente, el Consejo puede dar instrucciones al Comité Especial para que prepare directamente un Proyecto de Norma, sin publicar previamente un Borrador de Declaración de Principios.

**Cuarto paso:** el Comité Especial revisan los comentarios recibidos sobre el Borrador de Declaración de Principios y por lo general acuerda una versión final

de la Declaración de Principios, que se remite al Consejo para su aprobación y uso como base para la preparación de un Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad. Esta versión final de la Declaración de Principios está disponible para el público que la solicite, pero no es objeto de una publicación formal.

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

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

A lo largo de todo este proceso, el Consejo puede decidir que las dificultades de la materia que se está considerando hacen necesaria una consulta adicional, o que pueden resolverse mejor emitiendo, para recibir comentarios, un Documento de Discusión o un Documento de Problemas. Puede ser también necesario emitir más de un Proyecto de Norma, antes de aprobar una Norma Internacional de Contabilidad. De forma excepcional, el Consejo puede, en el caso de problemas relativamente menores, no establecer ni operar mediante el nombramiento de un Comité Especial, pero siempre publica un Proyecto de Norma antes de aprobar una Norma definitiva.

### **2.1.2 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. Deberá, 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.

### **2.1.3 Impacto internacional**

Actualmente, todas las sociedades que cotizan en bolsa en la Unión Europea están elaborando sus estados financieros con las normas internacionales y ya para este año 2005 está establecido como límite de tiempo para su total establecimiento (aunque algunos países han solicitado un mayor lapso hasta el 2007). La idea es la comparabilidad de las cuentas financieras de las sociedades, establecimientos financieros y empresas de seguros, que constituyen el factor esencial de integración de los mercados financieros, lo que facilitará la comercialización de valores inmobiliarios, fusiones y adquisiciones transfronterizas así como operaciones de financiación.

Los mismos títulos de una sociedad son a menudo detentados por varios inversores de múltiples nacionalidades, por lo que parece lógico obligar a las sociedades a publicar sus estados financieros de acuerdo a un grupo de normas internacionalmente aceptadas.

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

### **Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) en Venezuela.**

Según Gaceta Oficial No. 38.218 de fecha 29 de junio de 2005, la Comisión Nacional de Valores procedió a reformar la Resolución No.157-2004 del 2 de diciembre de 2004, publicada en Gaceta Oficial No.38.085 del 13 de diciembre de 2004, quedando dicha Resolución de la siguiente manera:

Artículo 1: Las sociedades que hagan oferta pública de valores en los términos de la Ley de Mercado de capitales, deberán preparar y presentar sus estados financieros ajustados a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S), en forma obligatoria, a partir de los ejercicios económicos que se inicien el 1 de enero de 2006.

En este sentido, tal preparación y presentación deberá ser efectuada mediante las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S), vigentes al 01 de enero de 2005.

Parágrafo Único: Estas sociedades podrán adoptar en forma anticipada (año 2005), para la preparación y presentación de sus estados financieros, a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S), como información oficial a ser presentada al ente regulador.

Artículo 2: Las sociedades obligadas a presentar sus estados financieros en los términos y plazos indicados en el artículo primero de esta Resolución, deberán preparar y presentar a la Comisión Nacional de Valores, un balance general adicional y estado de resultados, a la fecha de cierre del ejercicio económico 2004, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S), acompañado de los siguientes recaudos:

1. Notas contentivas de las principales políticas y bases contables y

2. Descripción detallada y narrativa de los ajustes realizados para convertir a Normas Internacionales de

Información Financiera (NIIF'S) el balance general y estado de resultados con sus notas explicativas por el ejercicio del año 2004, previamente presentado a la Comisión Nacional de Valores.

Estos estados financieros, deberán estar acompañados de un informe de revisión limitada emitido por los contadores públicos independientes de la entidad, de conformidad con las Normas de Revisión Limitada emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría y con las Normas Dictadas por la Comisión Nacional de Valores para la realización de auditorías a empresas sometidas a su control.

Artículo 3: El balance general adicional y estado de resultados a que se hace referencia en el artículo 2 de esta Resolución, deberá ser presentado antes del 30 de junio de 2005.

Artículo 4: Se crea una comisión "Ad Hoc" para la evaluación de los efectos de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S) en los términos indicados en la presente Resolución.

La Comisión "Ad Hoc" tendrá por función la evaluación de los efectos que se originen en la información financiera en las empresas como consecuencia de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S) y la presentación de un informe en el que se señale el avance de tal aplicación y las deficiencias que se han observado con ocasión de la misma, haciendo recomendaciones al Directorio de la Comisión Nacional de Valores, de ser el caso, en relación con la fecha de entrada en vigencia de tales normas, sin que dicha opinión sea vinculante para el ente regulador.

La Comisión “ Ad Hoc” estará integrada por cinco miembros, siendo cada uno de ellos un representante de los siguientes Organismos y Asociaciones:

- a- Comisión Nacional de Valores
- b- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- c- Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas.
- d- Consejo Empresarial Venezolano de Auditoria.
- e- Asociación de Entes Emisores.

Artículo 5: El balance general adicional y el estado de resultados preparados y presentados con arreglo al artículo 2, solo servirá para evaluar los efectos de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF'S) en las empresas y en ningún caso servirán para los efectos de determinar el valor de las acciones de las empresas, y no será usado para ningún otro propósito.

Artículo 6: Quedan excluidas de la aplicación de las presentes normas aquellas sociedades emisoras de valores sometidas a regulación especial.

Artículo 7: La presente Resolución entrará en vigencia una vez publicada en la Gaceta Oficial de la Republica Bolivariana de Venezuela.

#### **Análisis Comparativo de los PCGA y las NIC'S**

Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	NIC-21	DPC-12 PT-13	FAS-52
---	--------	-----------------	--------



**Diferencias entre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S)  
NIC-21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda  
extranjera y las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC'S) DPC-  
12 Traducción de Estados Financieros**

La Declaración de Principios de Contabilidad no trata los conceptos de “Moneda Funcional y Moneda de Reporte”

Cambios que afectan la Información Financiera al adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad.

La Norma Internacional de Contabilidad No.21 permite el Tratamiento Alternativo a la Contabilización de las Diferencias en Cambio, que puedan producirse como consecuencia de una Fuerte Devaluación de una Moneda, contra la que no ha existido la posibilidad práctica de realizar acciones de cobertura, habiendo afectado a pasivos que no puedan ser liquidados y que han surgido directamente de la compra reciente de activos facturados en moneda extranjera.

## **2.2 Definición**

### **2.2.1 Definición NIC 21**

La presente Norma, revisada en 1993, está en vigor para los estados financieros que cubran ejercicios que comiencen en o después del 1 de enero de 1.995, sustituyendo a la anterior NIC 21, Contabilización de los Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. La NIC 21 no trata sobre la contabilización de las coberturas de partidas en moneda extranjera (distintas de las partidas que cubren las inversiones netas en una entidad extranjera), pero este extremo ha sido abordado por la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

### **2.2.2 Definición NIC 38**

Esta Norma (NIC 38) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar en el caso de los activos intangibles, siempre que no estén tratados específicamente por otra Norma Internacional de Contabilidad. Las NIC 38 no es de aplicación a los activos financieros, a las concesiones sobre minas y yacimientos, así como a los gastos de operación, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables, ni tampoco a los activos intangibles que surgen en las compañías de seguro por causa de las pólizas mantenidas con los asegurados. La NIC 38 se aplica, entre otras partidas, a los desembolsos realizados en publicidad, formación del personal, puesta en marcha de la actividad y a los producidos por las actividades de investigación y desarrollo.

## **2.3 Propósito**

### **2.3.1 Propósito NIC 21**

La empresa puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos diferentes maneras. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener operaciones en el extranjero. En estos casos, con el fin de incluir las transacciones en moneda extranjera y las cuentas de las operaciones en el extranjero, dentro de los estados financieros de la empresa, las operaciones correspondientes deben ser expresadas en la moneda habitualmente utilizada por la empresa para establecer sus cuentas, y los estados financieros de las operaciones en el extranjero deben ser convertidos a la moneda que corresponda a los estados financieros publicados por la empresa. Los principales problemas con los que se enfrenta la contabilidad, en el caso de las transacciones en moneda extranjera y de las operaciones en el extranjero, son los de decidir qué tasa de cambio utilizar para la conversión y cómo proceder al reconocimiento, en los

estados financieros, de los efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera.

### **2.3.2 Propósito NIC 38**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles, que no estén contemplados específicamente en otra Norma Internacional de Contabilidad. Esta Norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el valor en libros de los activos intangibles, y exige que se revelen ciertas informaciones complementarias, en las notas a los estados financieros, que hagan referencia a estos elementos.

## **2.4 Alcance**

### **2.4.1 Alcance NIC 21**

Esta Norma debe ser aplicada:

- (a) al contabilizar las transacciones en moneda extranjera, y
- (b) al proceder a convertir los estados financieros de las operaciones que una empresa posea en el extranjero, para incluirlos en los estados financieros consolidados de la citada empresa, ya sea utilizando el método de consolidación proporcional o el de participación. Esta Norma no se ocupa de la contabilidad de las coberturas de las partidas en moneda extranjera, salvo el caso del tratamiento de las diferencias de cambio que surgen de las obligaciones en moneda extranjera que se tratan contablemente como cobertura de las inversiones netas en entidades extranjeras. En la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, se tratan otros aspectos de la contabilización de la operaciones de cobertura, incluyendo también los criterios para la utilización de la contabilidad especial prevista para las mismas.

## **2.4.2 Alcance NIC 38**

Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas, al proceder a contabilizar activos intangibles, excepto en los siguientes casos:

(a) los activos intangibles que estén tratados en otras Normas Internacionales de Contabilidad;

(b) activos financieros, según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar;

(c) las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables; y

(d) aquellos activos intangibles que aparecen en las compañías de seguro, derivados de las pólizas de los asegurados.

## **2.5 Antecedentes**

### **2.5.1 Antecedentes NIC 21**

Esta Norma revisada sustituye a la NIC 21 (revisada en 1993) Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, y se aplicará en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja la aplicación anticipada.

### **2.5.2 Antecedentes NIC 38**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada, por el Consejo del IASC, en julio de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que cubran periodos contables cuyo comienzo sea en o después del 1 de julio de 1999. Se aconseja aplicarla con anterioridad a esa fecha. Si una empresa aplica esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos cuyo comienzo sea anterior al 1 de julio de 1999, deberá:

(a) revelar este hecho, y

(b) adoptar simultáneamente la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, y la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

Esta Norma deroga:

(a) la NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización (depreciación) de los activos intangibles, y

(b) la NIC 9, Costos de Investigación y Desarrollo.

En octubre de 1998, el personal técnico del IASC publicó, por separado, los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 38, Activos Intangibles, y de la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios. Las copias de estos documentos están disponibles en el Departamento de Publicaciones del IASC.

En 1998, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, modificó el apartado f del párrafo 2 de la NIC 38, reemplazando la referencia allí contenida a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otra a la NIC 39. También fue suprimida la nota a pie de página número 1. Se ha emitido una Interpretación SIC que tiene relación con la NIC 38, se trata de la: SIC-6, Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes.

## **CAPITULO III**

### **NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 21**

#### **3.1 (NIC 21)**

Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera  
(Esta Norma Internacional de Contabilidad ha sido introducida por el  
Reglamento (CE) no 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004)  
(Modificada por el Reglamento (CE) n° 708/2006, de 8 de mayo)

Esta Norma revisada sustituye a la NIC 21 (revisada en 1993) Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, y se aplicará en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja la aplicación anticipada.

#### **3.1.1 Objetivo**

1. Una entidad podrá llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes.

Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, la entidad podrá presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.

1. Los principales problemas que se presentan son el tipo o tipos de cambio a utilizar, así como la manera de informar sobre los efectos de las variaciones en los tipos de cambio dentro de los estados financieros.

### **3.1.2 Alcance**

3. Esta Norma se aplicará (\*):

(a) al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, salvo las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración;

(b) al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación, por consolidación proporcional o por el método de la participación; y (c) al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad a una moneda de presentación.

4. La NIC 39 es de aplicación a muchos derivados en moneda extranjera y, por tanto, éstos quedan excluidos del alcance de esta Norma. No obstante, aquellos derivados en moneda extranjera que no estén dentro del alcance de la NIC 39 (por ejemplo, ciertos derivados en moneda extranjera implícitos en otros contratos), estarán dentro del alcance de esta Norma.

Esta Norma también se aplicará cuando la entidad convierta los importes relacionados con derivados desde su moneda funcional a la moneda de presentación.

5. Esta Norma no se aplicará a la contabilidad de coberturas para partidas en moneda extranjera, incluyendo la cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero. La contabilidad de coberturas se trata en la NIC 39.

6. Esta Norma se aplicará en la presentación de los estados financieros de una entidad en una moneda extranjera. Además, establece los requisitos para que los estados financieros resultantes puedan ser calificados como conformes con las Normas Internacionales de Información Financiera. También se especifica la información a revelar, en el caso de conversión de información financiera a una moneda extranjera que no cumpla los anteriores requisitos.

7. Esta Norma no se aplicará en la presentación, dentro del estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda

extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véase la NIC 7 Estados de flujos de efectivo ).

### **3.1.3 Definiciones.**

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

Diferencia de cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes.

Un grupo es el conjunto formado por la dominante y todas sus dependientes.

Inversión neta en un negocio en el extranjero es el importe que corresponde a la participación de la entidad que presenta sus estados financieros, en los activos netos del citado negocio.

Moneda extranjera (o divisa) es cualquier moneda distinta de la moneda funcional de la entidad.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Negocio en el extranjero es toda entidad dependiente, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

Partidas monetarias son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

Tipo de cambio es la relación de cambio entre dos monedas.

Tipo de cambio de cierre es el tipo de cambio de contado existente en la fecha del balance.

Tipo de cambio de contado es el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.



Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

## **Desarrollo de las definiciones**

### **Moneda funcional**

9. El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo principalmente. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:

(a) La moneda:

(i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y

(ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

(b) La moneda que influya fundamentalmente en los costes de mano de obra, de los materiales y de otros costes de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costes).

10. Los siguientes factores también podrán proporcionar una evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

(a) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponda a los instrumentos de deuda y de patrimonio neto emitidos).

(b) la moneda en que se mantengan los importes cobrados por las actividades de explotación.

11. Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda

funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como dependiente, sucursal, asociada o negocio conjunto):

(a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación descrita será cuando el negocio en el extranjero sólo venda bienes importados de la entidad que informa, y remita a la misma los importes obtenidos.

Un ejemplo de la segunda situación descrita se producirá cuando el negocio acumule efectivo y otras partidas monetarias, incurra en gastos, genere ingresos y tome préstamos utilizando, sustancialmente, su moneda local.

(b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción elevada o reducida de las actividades del negocio en el extranjero.

(c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.

(d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

12. Cuando los indicadores descritos en el párrafo anterior sean contradictorios, y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la dirección empleará su juicio para determinar la moneda funcional que más fielmente represente los efectos económicos de las transacciones, eventos y condiciones subyacentes. Como parte de este proceso, la dirección concederá prioridad a los indicadores fundamentales del párrafo 9, antes de tomar en consideración los indicadores de los párrafos 10 y 11, que han sido diseñados para proporcionar una evidencia adicional que apoye la determinación de la moneda funcional de la entidad.

13. La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, eventos y condiciones que subyacen y sean relevantes para la misma. De acuerdo con ello,

una vez decidida la moneda funcional, no se cambiará, a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, eventos o condiciones.

14. Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad se reexpresarán de acuerdo con la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias. La entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NIC 29, por ejemplo, adoptando como moneda funcional una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esta Norma (tal como la moneda funcional de su dominante).

### **Inversión neta en un negocio en el extranjero**

15. La entidad puede tener una partida monetaria que ha de cobrar o pagar al negocio en el extranjero. Si la liquidación de esa partida no está contemplada, ni es probable que se produzca en un futuro previsible, la partida será, en el fondo, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con los párrafos 32 y 33. Entre estas partidas monetarias pueden estar incluidos préstamos o partidas a cobrar a largo plazo, pero que no se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

15A. La entidad que tenga una partida monetaria que haya de cobrar o pagar al negocio en el extranjero, tal como se describe en el párrafo 15, puede ser cualquier entidad dependiente del grupo. Por ejemplo, una entidad tiene dos dependientes, A y B. La dependiente B es un negocio en el extranjero. La dependiente A concede un préstamo a la dependiente B. El préstamo de la dependiente A que ha de cobrar a la dependiente B formaría parte de la inversión neta de la entidad en la dependiente B si la liquidación del préstamo no está contemplada, ni es probable que se produzca en un futuro previsible. Éste sería igualmente el caso si la dependiente A fuera un negocio en el extranjero.

(Párrafo 15A introducido por el Reglamento (CE) nº 708/2006, de 8 de mayo)

### **Partidas monetarias**

16. La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: pensiones y otras prestaciones a empleados que se pagan en efectivo; suministros que se liquidan en efectivo y dividendos en efectivo que se hayan reconocido como pasivos. Asimismo, serán partidas monetarias los contratos para recibir (o entregar) un número variable de instrumentos de patrimonio neto propios de la entidad o una cantidad variable de activos, en los cuales el valor razonable a recibir (o entregar) por ese contrato sea igual a una suma fija o determinable de unidades monetarias. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios (por ejemplo, cuotas anticipadas en un alquiler); el fondo de comercio; los activos intangibles, las existencias; los inmovilizados materiales, así como los suministros que se liquiden mediante la entrega de un activo no monetario.

#### **3.1.4 Resumen del enfoque requerido por esta norma**

17. Al elaborar los estados financieros, cada entidad — ya sea una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero (como una dominante) o un negocio en el extranjero (como una dependiente o sucursal) — determinará su moneda funcional de acuerdo con los párrafos 9 a 14. La entidad convertirá las partidas en moneda extranjera a la moneda funcional e informará de los efectos de esta conversión, de acuerdo con los párrafos 20 a 37 y 50.

18. Muchas entidades que presentan estados financieros están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, un grupo está formado por una dominante y una o más dependientes). Algunos tipos de entidades, ya sean, o no, miembros de un grupo, pueden tener inversiones en asociadas o negocios conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que los resultados y la

situación financiera de cada entidad individual incluida en la entidad que informa, se conviertan a la moneda en la que esta entidad presente sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Los resultados y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, se convertirán de acuerdo con los párrafos 38 a 50.

19. Esta Norma permite asimismo, a una entidad aislada que elabore estados financieros, o bien a una entidad que elabore estados financieros separados de acuerdo con la NIC 27 Estados financieros consolidados y separados, utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Si la moneda de presentación utilizada por la entidad es distinta de su moneda funcional, sus resultados y situación financiera se convertirán a la moneda de presentación de acuerdo con los párrafos 38 a 50.

### **3.1.5 Información, en moneda funcional, sobre las transacciones en moneda extranjera**

#### **Reconocimiento inicial**

20. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina o exige su liquidación, en una moneda extranjera, entre las que se incluyen aquéllas en que la entidad:

(a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera; (b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o

(c) adquiere, enajena o dispone por otra vía de activos, o bien incurre o liquida pasivos, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.

21. Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación

al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera

22. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera. Por razones de orden práctico, a menudo se utiliza un tipo de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo medio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usadas por la entidad. No obstante, no será adecuado utilizar tipos medios si durante el intervalo considerado, los cambios han fluctuado significativamente.

### **Información financiera en las fechas de los balances posteriores**

23. En cada fecha de balance:

(a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio de cierre;

(b) las partidas no monetarias en moneda extranjera que se valoren en términos de coste histórico, se convertirán utilizando el tipo de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) las partidas no monetarias en moneda extranjera que se valoren al valor razonable, se convertirán utilizando los tipos de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

24. Para determinar el importe en libros de una partida se tendrán en cuenta, además, las otras Normas que sean de aplicación.

Por ejemplo, los inmovilizados materiales pueden ser valorados en términos de valor revalorizado o coste histórico, de acuerdo con la NIC 16 Inmovilizado material . Con independencia de si se ha determinado el importe en libros utilizando el coste histórico o el valor revalorizado, siempre que dicho importe se haya establecido en moneda extranjera, se convertirá a la moneda funcional utilizando las reglas establecidas en la presente Norma.

25. El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, el importe en libros de las existencias es el menor entre el coste y el valor neto realizable, de acuerdo con la NIC 2 Existencias. De forma similar, y de acuerdo con la NIC 36 Deterioro del valor de los activos, el importe en libros de un activo, para el que exista un indicio de deterioro del valor, será el menor entre su importe en libros, anterior a la consideración de las posibles pérdidas por ese deterioro del valor, y su importe recuperable. Cuando la partida en cuestión sea un activo no monetario, valorado en una moneda extranjera, el importe en libros se determinará comparando:

(a) el coste o importe en libros, según lo que resulte apropiado, convertidos al tipo de cambio en la fecha de determinación de ese importe (por ejemplo, al tipo de cambio a la fecha de la transacción para una partida que se valore en términos de coste histórico), y

(b) el valor neto realizable o el importe recuperable, según lo que resulte apropiado, convertidos al tipo de cambio en la fecha de determinación de ese valor (por ejemplo, al tipo de cambio de cierre en la fecha del balance).

El efecto de esta comparación podrá dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, que podría no ser objeto de reconocimiento en la moneda extranjera, o viceversa.

26. Cuando se disponga de varios tipos de cambio, se utilizará aquél en el que los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo considerado hubieran podido ser liquidados, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la valoración. Cuando se haya perdido temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, el tipo a utilizar será el primero que se fije en una fecha posterior, en el que se puedan negociar las divisas en las condiciones citadas.

### **Reconocimiento de diferencias de cambio**

27. Como se ha señalado en el párrafo 3, la norma aplicable a la contabilización de coberturas en moneda extranjera es la NIC 39. La aplicación de

la contabilidad de coberturas requiere que la entidad contabilice algunas diferencias de cambio de una manera diferente al tratamiento establecido en esta Norma. Por ejemplo, la NIC 39 requiere que en una cobertura de flujos de efectivo, las diferencias de cambio de las partidas monetarias que cumplan las condiciones para ser instrumentos de cobertura se contabilicen inicialmente en el patrimonio neto, en la medida en que esta cobertura sea efectiva.

28. Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el ejercicio o en estados financieros previos, se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

29. Aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en el tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquide en el mismo ejercicio en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese ejercicio. No obstante, cuando la transacción se liquide en un ejercicio posterior, la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los ejercicios, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en los tipos de cambio durante cada ejercicio.

30. Cuando se reconozca directamente en el patrimonio neto pérdidas o ganancias derivadas de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de una partida no monetaria se reconozcan en el resultado del ejercicio, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

31. En otras Normas se exige el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias directamente en el patrimonio neto. Por ejemplo, la NIC 16 establece el reconocimiento directo, dentro el patrimonio neto, de algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revalorización del inmovilizado material. Cuando estos



activos se valoren en moneda extranjera, el apartado (c) del párrafo 23 de esta Norma requiere que el importe revalorizado sea convertido utilizando el tipo en la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio que se reconocerá también en el patrimonio neto.

32. Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad (véase el párrafo 15), se reconocerán en el resultado del ejercicio de los estados financieros separados de la entidad que informa o bien en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados si el negocio en el extranjero es una dependiente), esas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente como un componente separado del patrimonio neto, y posteriormente se reconocerán en el resultado cuando se enajene o se disponga por otra vía del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48.

33. Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta, realizada por la entidad que informa, en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, surgirá una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, conforme a la situación descrita en el párrafo 28.

Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, la diferencia de cambio surgida conforme a la situación descrita en el citado párrafo 28, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si esta partida estuviese denominada en una moneda que no sea la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, surgirá una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, de conformidad con el párrafo 28. Estas diferencias de cambio se reclasificarán, como un componente separado del patrimonio neto, en los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado,

consolidado proporcionalmente o contabilizado según el método de la participación).

(Párrafo 33 modificado por el Reglamento (CE) n° 708/2006, de 8 de mayo, redacción anterior:)

33. Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta realizada por la entidad que informa en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, podrá aparecer una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, en función de la situación descrita en el párrafo.

28. De forma similar, si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 28, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Tales diferencias de cambio se reclasificarán, como un componente separado del patrimonio neto en los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado, consolidado proporcionalmente o contabilizado según el método de la participación). No obstante, alguna partida monetaria que forme parte de la inversión neta de la entidad que informa en el negocio en el extranjero, puede haberse denominado en una moneda diferente de la moneda funcional de la entidad que informa o de la que corresponda al negocio en el extranjero. Las diferencias de cambio que aparezcan al convertir esta partida monetaria en las monedas funcionales de la entidad que informa y del negocio en el extranjero, no se reclasificarán como un componente separado del patrimonio neto en los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, quedarán reconocidas en el resultado del ejercicio).

34. Cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente a su moneda funcional y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 20 a 26.

Como resultado de lo anterior, se obtendrán los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando los tipos de cambio de cierre, y las partidas no monetarias que se valoren al coste histórico, se convertirán utilizando el tipo de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento.

### **Cambio de moneda funcional**

35. Cuando se produzca un cambio de moneda funcional en la entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.

36. Como se ha señalado en el párrafo 13, la moneda funcional de la entidad ha de reflejar las transacciones, eventos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. De acuerdo con lo anterior, una vez que se haya determinado la moneda funcional, sólo podrá cambiarse si se modifican las mismas. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios, podría inducir a un cambio en la moneda funcional de la entidad.

37. El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. Es decir, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando el tipo de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costes históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente como componentes del patrimonio neto de acuerdo con los párrafos 32 y 39 (apartado (c)), no se reconocerán en el resultado del ejercicio hasta que el negocio en el extranjero sea enajenado o se disponga de él por otra vía.

### **3.1.6 Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional**

#### **Conversión a la moneda de presentación**

38. La entidad podrá presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un grupo esté formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar los resultados y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, con el fin de presentar estados financieros consolidados.

39. Los resultados y la situación financiera de una entidad cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, se convertirán a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

(a) los activos y pasivos de cada uno de los balances presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán al tipo de cambio de cierre en la fecha del correspondiente balance;

(b) los ingresos y gastos de cada una de las cuentas de resultados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a los tipos de cambio en la fecha de cada transacción; y

(c) todas las diferencias de cambio que se produzcan como resultado de lo anterior, se reconocerán como un componente separado del patrimonio neto.

40. Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser el tipo de cambio medio del periodo. Sin embargo, cuando los tipos de cambio hayan variado de forma significativa, resultará inadecuada la utilización del tipo medio del periodo.

41. Las diferencias de cambio a las que se refiere el apartado (c) del párrafo 39 aparecen por:

(a) La conversión de los gastos e ingresos a los tipos de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos al tipo de cambio de cierre. Estas diferencias de cambio aparecen tanto por las partidas de gastos e ingresos reconocidas en los resultados, como por las reconocidas directamente en el patrimonio neto.

(b) La conversión de activos y pasivos netos iniciales a un tipo de cambio de cierre que sea diferente del tipo utilizado en el cierre anterior.

Estas diferencias de cambio no se reconocerán en el resultado del ejercicio porque las variaciones de los tipos de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presente y futuros derivados de las actividades.

Cuando las citadas diferencias de cambio se refieran a un negocio en el extranjero que, si bien se consolida, no esté participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a la participación minoritaria, se atribuirán a la misma y se reconocerán como parte de los intereses minoritarios en el balance consolidado.

42. Los resultados y situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional sea la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, se convertirán a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:

(a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio neto, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán al tipo de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance más reciente, excepto cuando

(b) los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso, las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros del ejercicio precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en los tipos de cambio).

43. Cuando la moneda funcional de la entidad sea la de una economía hiperinflacionaria, ésta se reexpresará sus estados financieros antes de aplicar el método de conversión establecido en el párrafo 42, de acuerdo con la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias , excepto las cifras comparativas, en el caso de conversión a la moneda de una economía no hiperinflacionaria (véase el apartado (b) del párrafo 42). Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria y la entidad deje de reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29, utilizará como costes históricos, para convertirlos a la moneda de presentación, los importes reexpresados según el nivel de precios en la fecha en que la entidad dejó de hacer la citada reexpresión.

### **Conversión de un negocio en el extranjero**

44. Al convertir a una moneda de presentación, los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, como paso previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa, ya sea mediante consolidación, consolidación proporcional o utilizando el método de la participación, se aplicarán los párrafos 45 a 47, además de lo establecido en los párrafos 38 a 43.

45. La incorporación de los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una dependiente (véase la NIC 27 Estados financieros consolidados y separados y la NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos). No obstante, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no podrá ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las variaciones en los tipos de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa, a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. De acuerdo con esto, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, dicha diferencia de cambio deberá seguir

reconociéndose en el resultado del ejercicio, o bien, si se derivase de las circunstancias descritas en el párrafo 32, se clasificará como un componente del patrimonio neto hasta la enajenación o disposición por otra vía del negocio en el extranjero.

46. Cuando los estados financieros del negocio en el extranjero y de la entidad que informa estén referidos a fechas diferentes, es frecuente que aquél elabore estados financieros adicionales con la misma fecha que ésta. Cuando no sea así, la NIC 27 permite la utilización de fechas de presentación diferentes, siempre que la diferencia no sea mayor de tres meses, y que se realicen los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y otros sucesos significativos ocurridos entre las fechas de referencia. En tal caso, los activos y pasivos del negocio en el extranjero se convertirán al tipo de cambio de la fecha del balance del negocio en el extranjero. También se practicarán los ajustes pertinentes por las variaciones significativas en los tipos de cambio hasta la fecha del balance de la entidad que informa, de acuerdo con la NIC 27. Este mismo procedimiento se utilizará al aplicar el método de la participación a las asociadas y negocios conjuntos, así como al aplicar la consolidación proporcional a los negocios conjuntos, de acuerdo con la NIC 28 Inversiones en asociadas y la NIC 31.

47. Tanto el fondo de comercio surgido en la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al importe en libros de los activos y pasivos, como consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se tratarán como activos y pasivos del mismo. Esto quiere decir que se expresarán en la misma moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán al tipo de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 39 y 42.

### **Enajenación o disposición por otra vía de un negocio en el extranjero**

48. Al enajenar o disponer por otra vía de un negocio en el extranjero, las diferencias de cambio diferidas como un componente de patrimonio neto, relacionadas con ese negocio en el extranjero, se reconocerán en los resultados en

el mismo momento en que se reconozca el resultado derivado de la enajenación o disposición.

49. La entidad podrá disponer de la totalidad o parte de su participación en un negocio en el extranjero mediante la venta, liquidación, recuperación del capital aportado o abandono. El cobro de un dividendo será parte de esta disposición sólo cuando constituya una recuperación de la inversión, por ejemplo cuando se pague con cargo a resultados de ejercicios anteriores a la adquisición. En el caso de enajenación o disposición parcial, sólo se incluirá en el resultado del ejercicio, la parte proporcional de la diferencia de conversión acumulada correspondiente. La corrección del valor contable de un negocio en el extranjero no constituirá una enajenación o disposición parcial. De acuerdo con lo anterior, en el momento de contabilizar esta corrección, no se reconocerá en el resultado del ejercicio ninguna diferencia de conversión acumulada.

### **3.1.7 Efectos impositivos de todas las diferencias de cambio**

50. Las pérdidas y ganancias que surjan por diferencias de cambio en las transacciones realizadas en moneda extranjera, así como las diferencias por conversión de los resultados y la situación financiera de una entidad (incluyendo también un negocio en el extranjero) a una moneda diferente, pueden tener efectos impositivos. Para contabilizar estos efectos impositivos se aplicará la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias.

### **3.1.8 Información a revelar**

51. En los párrafos 53 y 55 al 57, las referencias a la «moneda funcional» se entienden realizadas, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la dominante.

52. La entidad revelará la siguiente información:

(a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros que se



valoren al valor razonable con cambios en el resultado del ejercicio, de acuerdo con la NIC 39; y

(b) las diferencias netas de cambio clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

53. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, este hecho se pondrá de manifiesto, revelando además la identidad de la moneda funcional, así como la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

54. Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.

55. Cuando la entidad presente sus estados financieros en una moneda que sea diferente de su moneda funcional, sólo podrá calificar a sus estados financieros como conformes con las Normas Internacionales de Información Financiera, si cumplen con todos los requerimientos de cada Norma que sea de aplicación y con cada Interpretación de esas Normas que sea aplicable, incluyendo el método de conversión establecido en los párrafos 39 y 42.

56. En ocasiones, las entidades presentan sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es su moneda funcional, sin respetar los requisitos del párrafo 55. Por ejemplo, la entidad puede convertir a la otra moneda sólo determinadas partidas de sus estados financieros. Otro ejemplo se da cuando una entidad, cuya moneda funcional no sea la de una economía hiperinflacionaria, convierta los estados financieros a la otra moneda utilizando para todas las partidas, el tipo de cambio de cierre más reciente.

Tales conversiones no están hechas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, por lo que será obligatorio revelar la información establecida en el párrafo 57.

57. Cuando una entidad presente sus estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional y de su moneda de presentación, y no cumpliera los requisitos del párrafo 55:

(a) identificará claramente esta información como complementaria, al objeto de distinguirla de la información que cumpla con las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria;  
y

(c) revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.

### **3.1.9 Fecha de vigencia y disposiciones transitorias**

58. La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.

58A. La modificación de la NIC 21 Inversión neta en un negocio en el extranjero emitida en diciembre de 2005, añade el párrafo 15A y modifica el párrafo 33. Las entidades aplicarán estas modificaciones en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se recomienda su aplicación anticipada.

(Párrafo 58A introducido por el Reglamento (CE) n° 708/2006, de 8 de mayo)

59. La entidad aplicará de forma prospectiva el párrafo 47 a todas las adquisiciones ocurridas después del comienzo del ejercicio en que esta Norma se adopte por primera vez. Se permite la aplicación retroactiva del párrafo 47 a las adquisiciones anteriores a esa fecha. Para las adquisiciones de negocios en el extranjero que se traten de forma prospectiva pero que hayan ocurrido antes de la fecha de primera aplicación de esta Norma, la entidad no reexpresará los ejercicios anteriores y, en consecuencia, en tal caso, podrá considerar el fondo de comercio y los ajustes por aplicación del valor razonable derivados de la adquisición, como activos y pasivos de la entidad, y no del negocio en el extranjero. Por lo tanto, en este último caso, el fondo de comercio y los ajustes por

aplicación del valor razonable, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien serán partidas no monetarias en moneda extranjera, que se presentan utilizando el tipo de cambio de la fecha de adquisición.

60. Todos los demás cambios contables producidos por la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

### **3.1.10 Derogación de otros pronunciamientos**

61. Esta Norma deroga la NIC 21 Efectos de las variaciones de los tipos de cambio en moneda extranjera (revisada en 1993).

62. Esta Norma deroga las siguientes Interpretaciones:

(a) SIC 11 Variaciones de cambio en moneda extranjera – Capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes;

(b) SIC 19 Moneda de los estados financieros – Valoración y presentación de los estados financieros según las NIC 21 y 29; y

(c) SIC 30 Moneda en la que se informa– Conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación.

## **APÉNDICE**

### **Modificaciones de otros pronunciamientos**

Las modificaciones que contiene este Apéndice tendrán vigencia para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.

Si una entidad aplica esta Norma en un periodo anterior, las modificaciones también tendrán vigencia para ese periodo.

A1. En la NIC 7 Estados de flujos de efectivo, se modifican los párrafos 25 y 26, que ahora quedan de la siguiente manera:

25. Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional de la entidad aplicando al importe

en moneda extranjera, el tipo de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

26. Los flujos de efectivo de una dependiente extranjera se convertirán utilizando el tipo de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

A2. La NIC 12 Impuesto sobre las ganancias, se modifica de la siguiente manera:

El párrafo 1 de la Introducción (ahora enumerado como párrafo IN2) se modifica de la siguiente manera:

IN2 ...

Además, hay algunas diferencias temporarias que no son diferencias temporales, por ejemplo, aquellas diferencias temporarias que surgen cuando:

(a) Los activos y pasivos no monetarios de una entidad que se valoran en su moneda funcional pero que la pérdida o ganancia tributables (y, por ello, la base fiscal de estos activos y pasivos no monetarios) se determina en una moneda diferente;

(b) ...

Los párrafos 41 y 62 se modifican de la siguiente manera:

41. Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se valorarán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculasen en una moneda distinta, las variaciones en el tipo de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará al resultado del ejercicio (véase el párrafo 58).

62. Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Ejemplos de tales partidas son:

...

(c) las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la variación en los tipos de cambio de la moneda extranjera); y

...

A3. La NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias, se modifica de la forma indicada a continuación.

El párrafo 1 queda modificado de la siguiente manera:

1. La presente Norma será de aplicación a los estados financieros individuales, así como a los estados financieros consolidados, de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria.

El párrafo 8 queda modificado de la siguiente manera:

8. Los estados financieros de la entidad, cuando su moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, se establecerán en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance, ya estén elaborados utilizando el método del coste histórico o el del coste corriente. Tanto las cifras comparativas correspondientes al ejercicio anterior, exigidas por la NIC 1 Presentación de estados financieros, como cualquier otra información referente a otros ejercicios precedentes, quedará establecida en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance. Para presentar cifras comparativas en una moneda de presentación diferente, serán de aplicación tanto el apartado (b) del párrafo 42 como el párrafo 43 de la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera (revisada en 2003).

El párrafo 17 queda modificado de la siguiente manera:

17. Puede no estar disponible un índice general de precios referido a los ejercicios para los que, según esta Norma, se requiere la reexpresión del inmovilizado material. En tales circunstancias especiales, puede ser necesario utilizar una estimación basada, por ejemplo, en los movimientos del tipo de cambio entre la moneda funcional y una moneda extranjera relativamente estable.

El párrafo 23 queda eliminado.

El párrafo 31 queda modificado de la siguiente manera:

31. Las pérdidas y ganancias derivadas de la posición monetaria neta se calculan y presentan de acuerdo a lo establecido en los párrafos 27 y 28.

El párrafo 34 queda modificado de la siguiente manera:

34. Las cifras comparativas del ejercicio anterior, ya estén basadas en el método del coste histórico o del coste corriente, se reexpresarán aplicando un índice general de precios, de forma que los estados financieros comparativos resultantes se presenten en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del ejercicio sobre el que se informa.

Cualquier otra información que se ofrezca respecto a ejercicios anteriores se expresará también en términos de la unidad de medida corriente en la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa.

Para presentar las cifras comparativas en una moneda de presentación diferente, se aplicarán tanto el apartado b del párrafo 42 como el párrafo 43 de la NIC 21 Efectos de la variación de los tipos de cambio en moneda extranjera (revisada en 2003).

El párrafo 39 queda modificado de la siguiente manera:

39. Se revelará la siguiente información en los estados financieros:

(a) el hecho de que los estados financieros, así como las cifras correspondientes para ejercicios anteriores, han sido reexpresados para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado, están expresados en la unidad de medida corriente en la fecha del balance.

...

A4. [Enmienda no aplicable a las normas publicadas con anterioridad]

A5. [Enmienda no aplicable a las normas publicadas con anterioridad]

A6. En la NIC 38 Activos intangibles se modifica el párrafo 107, que ahora queda de la siguiente manera:

107. En los estados financieros se revelará, para cada clase de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás, la siguiente información:

...

(e) una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del ejercicio, mostrando: ...

(vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y

...

A7. En la NIC 41 Agricultura se modifica el párrafo 50, que ahora queda de la siguiente manera:

50. La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:

...

(f) diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; ...

A8. La SIC-7 Introducción del euro se modifica de la forma indicada a continuación.

El párrafo 4 queda modificado de la siguiente manera:

4. Esto significa, particularmente, que:

(a) Los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, procedentes de transacciones, se continuarán convirtiendo a la moneda funcional utilizando los tipos de cambio de cierre.

Las diferencias de cambio resultantes se reconocerán inmediatamente como gastos o ingresos, salvo en el caso de las diferencias relacionadas con coberturas de riesgo de cambio de una transacción prevista, donde la entidad continuará aplicando su política contable anterior.

(b) Las diferencias de conversión acumuladas, relacionadas con el proceso de conversión de estados financieros de negocios en el extranjero, se continuarán clasificando dentro del patrimonio neto, y sólo serán reconocidas como gastos o

ingresos al enajenar o disponer por otras vías de la inversión neta en el citado negocio.

El párrafo relativo a la fecha de vigencia se modifica de la siguiente manera:

Fecha de vigencia:

Esta Interpretación tendrá vigencia a partir del 1 de junio de 1998. Los cambios en las políticas contables deben ser tratados de acuerdo con las disposiciones transitorias contenidas en la NIC 8.

A10. La NIIF 1 Adopción, por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera, se modifica de la forma indicada a continuación.

En el Apéndice B, se añaden dos nuevos párrafos B1A y B1B:

B1A La entidad no necesitará aplicar retroactivamente la NIC 21 Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, a los ajustes por aplicación del valor razonable ni al fondo de comercio que hayan surgido en las combinaciones de negocios ocurridas antes de la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no aplicase, de forma retroactiva, la NIC 21 a tales ajustes ni al fondo de comercio, los considerará como activos y pasivos de la entidad, y no como activos y pasivos de la adquirida. Por tanto, estos ajustes por aplicación del valor razonable y el fondo de comercio, o bien se encuentran ya expresados en la moneda funcional de la entidad, o bien son partidas no monetarias en moneda extranjera, que se contabilizarán utilizando el tipo de cambio aplicado según los PCGA anteriores.

B1B La entidad puede aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes por aplicación del valor razonable y al fondo de comercio que aparezcan:

(a) en todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF, o bien, de forma alternativa (b) en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya escogido reexpresar, para cumplir con la NIC 22, tal como se permite en el anterior párrafo B1 anterior.



## **3.2 ANÁLISIS NIC N°21**

### **3.2.1 Norma internacional de contabilidad N°21**

Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar las transacciones en moneda extranjera. Se clasifican en partidas monetarias y no monetarias.

“En cada fecha del balance:

(a) las partidas monetarias en moneda extranjera deben ser informadas utilizando el tipo de cambio de cierre;

(b) las partidas no monetarias en moneda extranjera que se registren al coste histórico deben ser informadas utilizando el tipo de cambio vigente en la fecha de la transacción; y

(c) las partidas no monetarias en moneda extranjera que se registren por su valor razonable deben ser informadas utilizando los tipos de cambio existentes cuando sus valores fueron determinados.” (NIC 21.23)

Las diferencias de cambio que surjan en las partidas monetarias como consecuencia de la utilización de tipos de cambio de cierre, se imputan a resultados del ejercicio.

“Las diferencias de cambio surgidas, ya sea en el momento de la liquidación de las partidas monetarias, o bien en la fecha de los estados financieros, como consecuencia de la existencia de tipos de cambio diferentes a los que se utilizaron para el registro de la operación en el ejercicio, o para informar sobre ella en estados financieros previos, deben ser reconocidas como gastos o ingresos del ejercicio en el que han aparecido” (NIC 21.28)

### **3.2.2 Criterios**

Según los Criterios, deberán revaluarse por las fluctuaciones de los tipos de cambio:

1) los activos y pasivos derivados de las operaciones realizadas con divisas

2) las cuentas de activo que registren la tenencia de oro y los depósitos de oro

3) las cuentas de activo que registran la tenencia de títulos extranjeros o los títulos extranjeros otorgados en préstamo

4) los activos y pasivos que registran la tenencia y la asignación de derechos especiales de giro, la cuota aportada al FMI, los préstamos concedidos por el FMI y los intereses pendientes de cobro o pago

5) las cuentas de activo que registran la aportación, la inversión y los intereses no pagados en divisas y las cuentas de pasivo que registran los depósitos constituidos en divisas con Organismos Internacionales.

Los resultados obtenidos por fluctuación cambiaria “se deben registrar en una cuenta de resultados o en una cuenta de reservas de capital”

### **3.2.3 Comentarios**

Los Criterios no establecen clasificación alguna de las partidas, y por lo tanto todas se valoran al tipo de cambio de mercado, mientras que la valoración según las IFRS se hace en función de su clasificación en partidas monetarias y no monetarias.

Por otro lado, según las IFRS, los resultados por fluctuación cambiaria producidos como consecuencia de la valoración de las divisas a precios de mercado, van siempre a resultados, mientras que los Criterios permiten la alternativa de contabilizarlos en resultados o en cuentas patrimoniales.

Una vez analizadas las normas (NIC 21 - NICSP 4), se ha logrado determinar que la NICSP 4 ha sido tomada de la NIC 21, encontrándose disparidad más de forma que de fondo, ya que las variaciones que se presentan son fundamentalmente de la terminología utilizada. Por lo tanto deja gran incertidumbre, a nuestro entender, basados en la concepción que cada sector llámese público o privado, financiero o industrial, cualquiera sea el caso tienen

sus propias características y manejo contable como administrativo. De esta manera nos vemos impulsados a tomar posición bien sea a favor o en contra sobre la elaboración de dichas normas interesados en conocer si realmente es necesario emitir dos normas diferentes para este tipo de manejo contable, ya que los efectos en las variaciones de las tasas de cambio, tienen el mismo impacto no teniendo en cuenta el sector donde sea aplicado.

De esta forma emitir un juicio sería bastante apresurado ya que se requiere de un estudio mas detallado sobre el manejo que cada sector realice frente a las transacciones en moneda extranjera.

Lo único que se ha podido establecer son diferencias de terminología que a continuación citamos:

El lenguaje y la terminología utilizada.

NIC 21	NICSP 4
Habla de empresa	Hace referencia al término de entidad
Estado de ingresos	Estado de desempeño financiero.
Balance general	Balance de la situación financiera
Capital	Activo/patrimonio neto

Tal vez para nosotros estos términos no tenga diferencias radicales en cuanto a su definición, sin embargo no podemos identificar los efectos que este cambio de terminología pueda tener para su aplicación. Las definiciones utilizadas por la NICSP 4 son mucho más amplias que las establecidas en la NIC 21.

NIC 21	NICSP 4
Operación en el extranjero.	Actividades de financiación
Entidad extranjera	Actividades de inversión
Moneda de los Estados Financieros	Actividades operativas
Moneda extranjera	Actividades ordinarias
Tasa de cambio	Activo
Diferencia de cambio	Aportes de los propietarios
Tasa al cierre	Consolidación proporcional
Inversión neta en una entidad extranjera	Control
Partidas monetarias	Diferencia cambiaria
Valor razonable	Distribución a los propietarios

Empresa conjunta

Empresa pública

Entidad controlada

Entidad de control

Entidad económica

Entidad extranjera

Entidad vinculada

Equivalentes a efectivo

Estados financieros consolidados.

Fecha de los Estados Financieros

Flujos de efectivo

Gastos

Ingresos

Inversión

Método de acumulación

Método de equivalencia patrimonial

Moneda de los Estados financieros

Moneda extranjera

Operación en el extranjero

Participación minoritaria

Partidas extraordinarias

Partidas monetarias

Pasivo

Superávit/déficit generado

Tasa de cambio

Tasa de cambio al cierre

### Valor razonable

Así son pocas las diferencias encontradas entre la NIC 21 y la NICSP 4 por lo tanto el manejo contable frente a la variación en las tasas de cambio, tiene el mismo impacto tanto en el sector público como en el privado.

#### **3.2.4 Ejemplo de la Nic 21**

A efecto de puntualizar los conceptos descritos anteriormente de las Entidades extranjeras, se presenta el siguiente ejemplo de dos sociedades en donde A corresponde a una empresa Española, siendo esta la Matriz del grupo y B una empresa Mexicana, correspondiente a una subsidiaria; ambas son Sociedades Anónimas de Capital Variable y el método de consolidación utilizado es el de eliminación de saldos (integración global o de participación).

Durante 2002 la Sociedad A vendió a B existencias (mercancías) obteniendo un beneficio de 500 euros. B vendió a terceros el 50% de estas existencias ese mismo año y otro 25% en 2003. La compra se pagó al contado. Al cierre del 2003 los balances y cuentas de resultados de estas sociedades eran:

#### Solución

Tomando en consideración lo descrito anteriormente y con conocimiento de lo que establecen las normas relativas a los procedimientos de Consolidación, primero hay que expresar las cuentas de la sociedad participada en euros. Para ello utilizaremos los siguientes tipos de cambio:

Las partidas de balance (salvo capital y reservas) se convierten aplicando el tipo de cambio de cierre.

La cuenta de capital se convierte utilizando el tipo de cambio histórico (1).

La cuenta de reservas se desglosa:

· Aquellas existentes en el momento de la adquisición (500 euros) se convierten

utilizando el tipo de cambio histórico (1).

· Aquellas generadas en 2002 (parte de los beneficios de dicho año que ha quedado en la empresa) se convierten utilizando el tipo de cambio que se utilizó para convertir la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho año, es decir, el tipo medio de 2002. (2).

· La cuenta de resultados se convierte utilizando el tipo de cambio medio del ejercicio (3).

Las cuentas de la Sociedad B expresadas en euros son por tanto:

Los efectos de consolidación aplica los siguientes ajustes:

1. Se elimina el importe de "participaciones en empresas del grupo".
2. Se eliminan los fondos propios de la sociedad participada.
3. Se reconoce la parte de los fondos propios de la sociedad participada que corresponde al 20% propiedad de otros socios.
4. En la adquisición por A del 80% de B se generó un fondo de comercio de 200 euros.

Como ya han transcurrido 2 años desde la adquisición se ha amortizado un 20% de este fondo (40 euros): 20 euros en 2002 (que se carga contra reservas) y 20 euros en 2003 (que se carga contra resultados).

5. Una parte de la diferencia de conversión se asigna al 20% propiedad de otros socios.
6. Las reservas de la sociedad participada han aumentado desde que se adquirió la participación en 432 euros, de los que un 80% (346 euros) corresponden a la participación de la sociedad dominante. Este importe se contabiliza en la cuenta "reservas en sociedades consolidadas".

7. Un 25% de las existencias vendidas en 2002 por la Sociedad A a B se encuentran todavía en almacén, mientras que otro 25% se ha vendido en 2003. Esto conlleva los siguientes ajustes.

- En reservas estaba recogido el 100% del beneficio originado en esta venta, por tanto hay que eliminar el correspondiente a este 50% (250 euros).

- En la cuenta de resultados hay que recoger el beneficio del 25% de las existencias

vendidas este año. Este ajuste se realiza de la siguiente manera: Las existencias iniciales del periodo estaban sobrevaloradas en 250 euros (a principios del ejercicio, el 50% de estas existencias estaban en almacén). Al ser una partida de gastos, esta deducción va con signo positivo. Las existencias finales están sobrevaloradas en 125 euros (25% de las existencias están en almacén). Este ajuste también se recoge en balance, en la partida de "existencias".

Estos dos ajustes tienen un impacto positivo en resultados de 125 euros.

8. Los resultados del ejercicio aumentan en 105 \*euros: 125 por la venta a terceros de un 25% de las existencias vendidas a la Sociedad B en 2002, y 20 euros por amortización del fondo de comercio.

9. Se distribuyen los resultados del ejercicio entre la sociedad dominante y los otros socios.

Las empresas deben revelar en sus estados financieros:

1. Importe de las diferencias de cambio que se han incluido en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio.

2. Diferencias de cambio, que se han clasificado como componentes de patrimonio neto, así como una conciliación de los saldos de las diferencias al principio y al final del ejercicio.



3. Importe de las diferencias de cambio surgidas durante el ejercicio, que se han incorporado al importe en libros de los activos, de acuerdo al tratamiento alternativo permitido.

Deben informarse las razones para la utilización de una moneda diferente a la local, cuando esta sea empleada en la elaboración de los estados financieros, o bien por su utilización en cualquier eventualidad.

Si se produjera un cambio con efecto de importancia en la clasificación de un negocio en el extranjero, la empresa deberá revelar lo siguiente:

1. Naturaleza del cambio en la clasificación.
2. Razones para efectuar dicho cambio.
3. Impacto que el cambio ha tenido en el patrimonio neto de la empresa.
4. Impacto que en la ganancia o pérdida neta procedente de cada ejercicio, que sea objeto de presentación.

La empresa debe revelar el método seleccionado, para convertir el fondo de comercio y los ajustes al valor razonable de los elementos del balance, surgidos en el momento de la adquisición de una entidad extranjera.

Así también se informará del efecto de la variación de los tipos de cambio ocurrida tras la fecha del balance, ya sea sobre las partidas monetarias o sobre los estados financieros de un negocio en el extranjero, siempre que la variación sea de tal importancia que la falta de información sobre la misma pudiera afectar a la capacidad de los usuarios de los estados financieros para realizar correctamente las evaluaciones y tomar las decisiones apropiadas. La norma aconseja a las empresas que informen sobre la política seguida en la gestión del riesgo en moneda extranjera.

## **CAPITULO IV**

### **NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 38**

#### **4.1 (NIC 38)**

(Revisada en 2004)

Activos intangibles

(Modificada por el Reglamento (CE) n° 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004)

(Modificada por el Reglamento (CE) n° 211/2005 de la Comisión, de 4 febrero de 2005)

(Modificada por el Reglamento (CE) N° 1910/2005 de la Comisión, de 8 de noviembre de 2005)

Esta Norma revisada sustituye a la NIC 38 (revisada en 1998)

Activos inmateriales, y se aplicará:

(a) en la adquisición de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios en la que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004.

(b) para el resto de activos intangibles, en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 31 de marzo de 2004.

Se aconseja su aplicación anticipada.

#### **4.1.1 Objetivo**

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el

importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos.

#### **4.1.2 Alcance**

2) Esta Norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:

a) activos intangibles que estén tratados en otras Normas;

b) activos financieros, definidos en la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración;

c) el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales), y

d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Párrafo 2 modificado por el Reglamento (CE) nº 1910/2005, de la Comisión, de 8 de noviembre de 2005, redacción anterior:

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:

(a) activos intangibles que estén tratados en otras Normas;

(b) activos financieros, definidos en la NIC 39 Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar; y

(c) concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y similares recursos naturales no renovables.

3. En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

(a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 Existencias, y la NIC 11 Contratos de construcción).

(b) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias).

(c) Arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NIC 17, Arrendamientos.

(d) Activos que surjan por las remuneraciones de los empleados, (véase la NIC 19 Retribuciones a los empleados).

(e) Activos financieros, según se definen en la NIC 39. El reconocimiento y la valoración de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NIC 27 Estados financieros consolidados y separados; NIC 28 Inversiones en entidades asociadas, y NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos;

(f) Fondo de comercio surgido de las combinaciones de negocios (véase la NIIF 3 Combinaciones de negocios).

(g) Costes de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 Contratos de seguro . La NIIF 4 establece requerimientos de revelación de información específicos para los citados costes de adquisición diferidos, pero no para los activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta Norma se aplican a dichos activos intangibles.

(h) activos intangibles no corrientes que se hayan clasificado como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

4. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Al determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 Inmovilizado material, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que

no pueda funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos del inmovilizado material. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

5. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

6. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser material o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, pero están dentro del alcance de la presente Norma.

7. Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse, en el caso de ciertas actividades u Operaciones, que sean de una naturaleza tan especializada que surjan aspectos contables, que necesiten un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas actividades y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que

correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

#### **4.1.3 Definiciones**

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

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

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- (c) los precios están disponibles para el público.

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

Amortización es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Un activo es un recurso:

- (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Importe en libros es el importe por el que un activo se reconoce en el balance, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.

Coste es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo, en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe

atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 Pagos basados en acciones. Importe amortizable es el coste de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Valor específico para una entidad es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su enajenación o disposición por otra vía al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Valor razonable de un activo es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Valor residual de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su enajenación o disposición por otra vía, después de haber deducido los costes estimados para su enajenación o disposición por otra vía, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

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

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

#### **4.1.4 Activos intangibles**

9. Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

10. No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte del fondo de comercio reconocido en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

#### **4.1.5 Identificabilidad**

11. La definición de un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio. El fondo de comercio surgido en una combinación de negocios,



representa un pago realizado por la entidad adquirente anticipando beneficios económicos futuros por activos que no ha sido capaz de identificar de forma individual ni, por tanto, de reconocer por separado. Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros, pero por los que la entidad adquirente está dispuesta a pagar cuando realiza la combinación de negocios.

12. Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

(a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

#### **4.1.6 Control**

13. Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

14. Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene

protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.

15. Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de dirección, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

16. La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos

esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

#### **4.1.7 Beneficios económicos futuros**

17. Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción puede reducir los costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

#### **4.1.8 Reconocimiento y valoración**

18. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y
- (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requerimiento se aplicará a los costes soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

19. Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 abordan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la valoración inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención oficial, los párrafos 45 a 47 abordan las permutas de activos intangibles y los párrafos 48 a 50, el tratamiento del fondo de comercio generado internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del

reconocimiento inicial y la valoración de los activos intangibles generados internamente.

20. La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo.

Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir desembolsos posteriores directamente a un activo intangible, y no al negocio en su conjunto. Por tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores — desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente — se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del ejercicio en el que se incurran. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.

21. Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

(b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

22. La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

23. La entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento del

reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

24. Un activo intangible se valorará inicialmente por su coste.

#### **4.1.9 Adquisición independiente**

25. Normalmente, el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad.

En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en el coste del activo. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el apartado

(a) del párrafo 21, se considerará siempre satisfecho en el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente.

26. Suprimido por NIIF 2, Reglamento 211/2005 (CE) de la Comisión de 4 de febrero.

27. El coste de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:

(a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y

(b) cualquier coste directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

28. Son ejemplos de costes atribuibles directamente:

(a) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;

(b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y

(c) los costes de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

29. Ejemplos de desembolsos que no forman parte del coste de un activo intangible son:

(a) los costes de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costes de actividades publicitarias y promocionales);

(b) los costes de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costes de formación del personal);  
y

(c) los costes de administración y otros costes indirectos generales.

30. El reconocimiento de los costes en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección. Por ello, los costes soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costes no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:

(a) costes soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la dirección, no ha comenzado a utilizarse; y

(b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

31. Algunas Operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Estas Operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas Operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la dirección, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del ejercicio, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

32. Si, en la adquisición de un activo intangible, se aplazase el pago por un periodo superior al normal en las transacciones a crédito, su coste será el precio equivalente al contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de

capitalización permitido en la NIC 23 Costes por intereses .Adquisición como parte de una combinación de negocios

33. Según lo establecido en la NIIF 3 Combinaciones de negocios, si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, el coste del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible refleja las expectativas del mercado acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en la medición del valor razonable del activo intangible. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el apartado (a) del párrafo 21, se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.

34. Por ello, de acuerdo con esta Norma y con la NIIF 3, una entidad adquirente reconocerá en la fecha de adquisición, de forma independiente del fondo de comercio, un activo intangible de la entidad adquirida siempre que el valor razonable del activo en cuestión pueda ser valorado de forma fiable, independientemente de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, independiente del fondo de comercio, un proyecto de investigación y desarrollo, que la entidad adquirida tenga en proceso, si el proyecto satisface la definición de activo intangible y su valor razonable puede determinarse con fiabilidad.

Un proyecto de investigación y desarrollo que la entidad adquirida tenga en proceso, cumplirá con la definición de activo intangible cuando:

- (a) cumpla la definición de activo; y
- (b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal. Determinación del valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios

35. El valor razonable de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, normalmente puede medirse con suficiente fiabilidad, para ser reconocidos de forma independiente del fondo de comercio. Cuando, a

consecuencia de las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, exista un rango de posibles valores con diferentes probabilidades, esa incertidumbre, se tendrá en cuenta en la determinación del valor razonable del activo, en vez de ser indicativo de la incapacidad para determinar el valor razonable de forma fiable. Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios tiene una vida útil finita, existe una presunción refutable de que su valor razonable puede medirse con fiabilidad.

36. Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser independiente, pero sólo si se le considera junto con otro activo material o intangible asociado al mismo. Por ejemplo, es posible que el título con el que se publica una revista no pudiera ser capaz de ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores, o una marca para agua natural de manantial podría estar asociada con un manantial concreto y podría no ser vendida independientemente del mismo. En tales casos, el adquirente reconocerá el grupo de activos como un único activo, independientemente del fondo de comercio, si los valores razonables de los activos del grupo no se pueden medir de forma fiable.

37. Un caso similar es el de los términos «marca» y «nombre comercial», que son a menudo empleados como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca. La entidad adquirente reconocerá como un activo individual un grupo de activos intangibles complementarios, entre los que se incluya una marca, siempre que los valores razonables individuales de los activos complementarios no se puedan medir con fiabilidad. Si los valores razonables de los activos complementarios se pudieran medir con fiabilidad, la adquirente podrá reconocerlos como un activo individual suponiendo que los activos individuales tengan vidas útiles similares.

38. Las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible adquirido en una



combinación de negocios se darán cuando el activo intangible surja de derechos legales o contractuales y además:

(a) no sea separable; o

(b) sea separable, pero no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor razonable dependa de variables no se pueden medir.

39. Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor razonable para un activo intangible (véase también el párrafo 78). El precio adecuado de mercado es habitualmente el precio comprador (esto es, el precio de oferta u ofrecido por el comprador). Si los precios de oferta no estuviesen disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para estimar el valor razonable, suponiendo que no haya tenido lugar un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha de estimación del valor razonable del activo.

40. Si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor razonable será el importe que la entidad habría pagado por el activo, en la fecha de adquisición, en una transacción entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que se realice en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta la mejor información disponible. Para determinar este importe, la entidad considerará las transacciones recientes con activos similares.

41. Las entidades que habitualmente se ven involucradas en la compra y venta de activos intangibles de naturaleza singular, pueden haber desarrollado técnicas para la estimación indirecta de sus valores razonables. Estas técnicas pueden emplearse para la valoración inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector al que pertenece dicho activo. Estas técnicas incluyen, cuando sea adecuado:

(a) la aplicación de múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (como ingresos ordinarios, cuotas de mercado y margen operativo), o a la corriente de derechos

que podrían obtenerse por conceder la licencia de explotación del activo a un tercero, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (como se hace en el método denominado «compensación por la percepción de derechos por licencia o uso»); o

(b) descontando los flujos de efectivos futuros estimados del activo.

#### **4.1.10 Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso**

42. Los desembolsos por investigación o desarrollo que:

(a) estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y

(b) se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto.

Se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.

43. La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:

(a) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, siempre que se trate de desembolsos de investigación;

(b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y

(c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

#### **4.1.11 Adquisición mediante una subvención oficial**

43. En algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial. Esto puede suceder en los casos en que las Administraciones Públicas transfieran o asignen a la entidad activos intangibles, tales como derechos sobre los terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20, Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas, la entidad puede elegir reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables.

Si la entidad no escogiese el tratamiento contable descrito, reconocerá el activo, inicialmente, por un valor simbólico, (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier eventual desembolso que sea directamente atribuible a las Operaciones de Preparación del activo para el uso al que va destinado.

#### **4.1.12 Permutas de activos**

45. Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere, solamente, a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El coste de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se valorará de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su coste se valorará por el importe en libros del activo entregado.

46. La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

(a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido; o

(b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además

(c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

47. En el apartado (b) del párrafo 21 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el coste de dicho activo pueda ser valorado con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible, para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para valorar el coste del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

#### **4.1.13 Fondo de comercio generado internamente**

48. El fondo de comercio generado internamente no se reconocerá como un activo.

49. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar un fondo de comercio generado internamente. Este fondo de comercio generado por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser valorado de forma fiable por su coste.

50. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el coste de activos intangibles controlados por la entidad.

#### **4.1.14 Otros activos intangibles generados internamente**

51. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para: (a) determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro; y

(b) establecer el coste del activo de forma fiable. En ciertos casos, el coste de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente, ni tampoco del coste que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad. Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y valoración inicial

de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y directrices establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.

52. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en

- (a) la fase de investigación; y
- (b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos «investigación» y «desarrollo» han sido definidos en esta Norma, los de «fase de investigación» y «fase de desarrollo» tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

53. Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

#### **4.1.15 Fase de investigación**

54. No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos).

Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se incurran.

55. En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro.

Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

56. Son ejemplos de actividades de investigación:

- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;

(c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y

(d) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

#### **4.1.16 Fase de desarrollo**

57. Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

(a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

(b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

(f) Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

58. En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

59. Son ejemplos de actividades de desarrollo:

(a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;

(b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;

(c) el diseño, construcción y explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y

(d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

60. Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 Deterioro del valor de los activos . Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúe en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, establecido en la NIC 36.

61. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

62. Con frecuencia, el sistema de costes de la entidad puede valorar de forma fiable los costes que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

63. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.



64. Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

#### **4.1.17 Coste de un activo intangible generado internamente**

65. El coste de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

66. El coste de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costes directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Ejemplos de costes directamente atribuibles son:

(a) los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;

(b) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados) derivadas de la generación del activo intangible;

(c) los honorarios para registrar los derechos legales; y

(d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23 Costes por intereses, se establecen los criterios para el reconocimiento de los costes por intereses como componentes del coste de los activos intangibles generados internamente.

67. Los siguientes conceptos no son componentes del coste de los activos intangibles generados internamente:

(a) los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;

(b) las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado; y

(c) los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

#### **4.1.18 Ejemplo ilustrativo del párrafo 65**

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 2005, los desembolsos realizados fueron de 1.000 u.m. (\*), de las cuales 900 u.m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre del 2005, mientras que las 100 u.m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 2005. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 2005, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado). Al final de 2005, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, con un coste de 100 u.m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 2005, se reconocerán como gastos del ejercicio, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del coste del proceso productivo, una vez reconocido en el balance.

A lo largo del año 2006, los desembolsos realizados han sido por importe de 2.000 u.m. Al final del año 2006 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento,

asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado). Al final de 2006, el coste del proceso productivo será de 2.100 u.m. (100 por desembolsos reconocidos al final de 2005, más las 2.000 u.m. generadas en 2006). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., con el fin de ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe recuperable (que es de 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor revertirá, en un ejercicio posterior, siempre que se cumplan los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

#### **4.1.19 Reconocimiento como gasto**

68. Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que se dé una de las siguientes circunstancias:

(a) formen parte del coste de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67); o

(b) la partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible.

En ese caso, este importe (incluido en el coste de la combinación de negocios) formará parte del importe atribuido al fondo de comercio en la fecha de adquisición (véase la NIIF 3 Combinaciones de negocios).

(\*) En esta Norma, los importes monetarios se establecen en «unidades monetarias» (u.m.).

69. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él. Por ejemplo, excepto cuando formen parte del coste de una combinación de negocios, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el

momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54). Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

(a) Gastos de establecimiento (esto es, costes de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas correspondientes formen parte del coste de un elemento del inmovilizado material, siguiendo lo establecido en la NIC 16 Inmovilizado material. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una explotación (costes de preapertura), o bien costes de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costes previos a la explotación);

(b) Gastos de actividades formativas.

(c) Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.

(d) Gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

70. Lo establecido en el párrafo 68 no impide reconocer los anticipos como activos, siempre que el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos.

#### **4.1.20 Prohibición de reconocer como activos los gastos de ejercicios anteriores**

71. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio no se reconocerán posteriormente como parte del coste de un activo intangible.

#### **4.1.21 Valoración posterior al reconocimiento inicial**

72. La entidad elegirá como política contable entre el modelo del coste del párrafo 74 ó el modelo de revalorización del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revalorización, todos los demás activos

pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

73. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad.

Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revalorizarán simultáneamente, para evitar revalorizaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costes y valores referidos a fechas diferentes.

#### **4.1.22 Modelo del coste**

74. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

#### **4.1.23 Modelo de revalorización**

75. Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revalorizaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

76. El modelo de revalorización no contempla:

(a) la revalorización de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni

(b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su coste.

77. El modelo de revalorización se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su coste. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del coste total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revalorización se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revalorización puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención oficial y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).

78. Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 8, para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.

79. La frecuencia de las revalorizaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revalorización. Si el valor razonable de un activo revalorizado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revalorización. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revalorizaciones anuales. Estas revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

80. Cuando se revalorice un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revalorización puede ser tratada de dos maneras:

(a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado; o

(b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo.

81. Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revalorizados, no pudiera ser objeto de revalorización porque no exista un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su coste, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.

82. Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revalorizado, en la fecha de la última revalorización por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

83. El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revalorizar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.

84. Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revalorización desde esa misma fecha.

85. Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

86. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de reservas de revalorización.

87. Cuando se consideren realizadas, las reservas de revalorización acumuladas que formen parte del patrimonio neto pueden ser transferidas directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas. El importe total de las reservas por revalorización puede realizarse cuando se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe de las reservas por revalorización, a medida que éste sea utilizado por la entidad, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al ejercicio corriente, calculada a partir del importe en libros revalorizado, y la que hubiera sido calculada utilizando el coste histórico del activo. La transferencia de las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas no se realizará a través de la cuenta de resultados.

#### **4.1.24 Vida útil**

88. La entidad valorará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual el activo se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

89. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza



(véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.

90. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

(a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;

(b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;

(c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;

(d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;

(e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;

(f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;

(g) el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y

(h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

91. El término «indefinido» no significa «infinito». La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, valorado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la

entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de rendimiento.

92. Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.

93. La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.

94. La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no excederá el periodo del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo de renovación sólo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un coste significativo.

95. Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.

96. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un coste significativo:

(a) Existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es

contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;

(b) Existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas; y

(c) El coste de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación

Si el coste de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a raíz de la renovación, los costes de «renovación» representarán, en el fondo, el coste de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

#### **4.1.25 Activos intangibles con vidas útiles finitas**

##### **4.1.25.1 Periodo y método de amortización**

97. El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección.

La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el

resultado del ejercicio, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

98. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas. El método utilizado para cada activo se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados y se aplicará de forma uniforme en cada ejercicio, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros derivados del activo. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos intangibles con una vida útil finita, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.

99. Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del coste de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las existencias (véase la NIC 2, Existencias).

#### **4.1.25.2 Valor residual**

100. Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- (a) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que
- (b) exista un mercado activo para el activo intangible, y además:
  - (i) pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
  - (ii) sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

101. El importe amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.

102. La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la enajenación o disposición por otra vía, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará.

El valor residual se revisará al término de cada ejercicio anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

103. El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

#### **4.1.25.3 Revisión del periodo y del método de amortización**

104. Tanto el periodo como el método de amortización utilizada para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada ejercicio. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización, se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.

105. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada.

Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.

106. Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada ejercicio. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta ejercicios posteriores.

#### **4.1.26 Activos intangibles con vidas útiles indefinidas**

107. Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán.

108. Según la NIC 36 Deterioro del valor de los activos, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros

(a) anualmente, y

(b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

##### **4.1.26.1 Revisión de la evaluación de la vida útil**

109. La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

110. con arreglo a la NIC 36, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

#### **4.1.27 Recuperación del importe en libros - pérdidas por deterioro del valor**

111. Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del valor de los activos. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

#### **4.1.28 Retiros y enajenaciones de activos intangibles**

112. Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

- (a) por su enajenación o disposición por otra vía; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, enajenación o disposición por otra vía.

113. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del ejercicio cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 Arrendamientos establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

114. La enajenación o disposición por otra vía de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). Para determinar la fecha de la enajenación o disposición por otra vía del activo, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 Ingresos ordinarios, para el reconocimiento de ingresos ordinarios por venta de bienes. Se aplicará la NIC 17 en caso de que la disposición del activo consista en una venta con arrendamiento posterior.

115. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el coste derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el coste de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el coste de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

116. La contrapartida a cobrar por la enajenación o disposición por otra vía de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso ordinario por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

117. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no cesará cuando el activo inmaterial esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5.



#### **4.1.29 Información a revelar**

##### **4.1.29.1 De tipo general**

118. La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:

(a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;

(b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;

(c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada ejercicio;

(d) la partida o partidas, de la cuenta de resultados, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;

(e) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio, mostrando:

(i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;

(ii) activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, así como las enajenaciones o disposiciones por otra vía;

(iii) los incrementos y decrementos, durante el ejercicio, procedentes de revalorizaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (si las hubiere);

(iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del ejercicio aplicando la NIC 36 (si las hubiere);

(v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del ejercicio, que se hayan llevado a los resultados (si las hubiere);

(vi) el importe de la amortización reconocida durante el ejercicio;

(vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y

(viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el ejercicio.

119. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad.

Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

(a) marcas;

(b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;

(c) programas y aplicaciones informáticas;

(d) concesiones y franquicias;

(e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;

(f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y

(g) activos intangibles en curso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

120. La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en los anteriores apartados (e) (iii) hasta (e) (v) del párrafo 118.

121. La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el ejercicio corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros ejercicios.

Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

(a) el periodo de amortización fijado para un activo intangible;

(b) el método de amortización; o

(c) los valores residuales.

122. La entidad revelará también información sobre:

(a) En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.

(b) Una descripción del importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible que sea significativo en los estados financieros de la entidad.

(c) Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención oficial,

y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):

(i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;

(ii) su importe en libros; y

(iii) si la valoración posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del coste o el modelo de revalorización;

(d) La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.

(e) El importe de los compromisos, para la adquisición de activos intangibles.

123. Cuando la entidad proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

#### **4.1.29.2 Activos intangibles valorados posteriormente según el modelo de revalorización**

124. En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revalorizados, la entidad revelará la siguiente información:

(a) para cada clase de activos intangibles:

(i) la fecha efectiva de la revalorización;

(ii) el importe en libros de los activos intangibles revalorizados; y

(iii) el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran valorado posteriormente utilizando el modelo del coste del párrafo 74;

(b) el importe de las reservas de revalorización, tanto al principio como al final del ejercicio, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el ejercicio, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y

(c) los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.

125. Puede ser necesario, para cumplir con las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revalorizados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos, que incluyeran activos valorados según el modelo del coste junto con otros valorados según el modelo de revalorización.

#### **4.1.29.3 Desembolsos por investigación y desarrollo**

126. La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio.

127. Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, (véanse los párrafos 66 y 67, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 126).

#### **4.1.29.4 Otra información**

128. Se aconseja, pero no se exige, que las entidades aporten la siguiente información:

(a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y

(b) una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 Activos inmateriales emitida en 1998.

#### **4.1.30 Disposiciones transitorias y fecha de vigencia**

129. Si la entidad, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 Combinaciones de negocios, elige aplicar la NIIF 3 desde una fecha anterior a las fechas de vigencia establecidas en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma desde esa misma fecha y de forma prospectiva. Por tanto, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa fecha, esta Norma para reestimar las vidas útiles de estos activos intangibles reconocidos. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

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

(a) para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y

(b) para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer ejercicio anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles

reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

#### **4.1.30.1 Permutas de activos similares**

131. La exigencia, contenida en los párrafos 129 y en el apartado (b) del párrafo 130, de aplicar esta Norma de forma prospectiva, significa que si una permuta de activos fue valorada, antes de la fecha de vigencia de esta Norma, sobre la base del importe en libros del activo entregado, la entidad no reexpresará el importe en libros del activo adquirido para reflejar su valor razonable en la fecha de adquisición.

#### **4.1.30.2 Aplicación anticipada**

132. Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 130, que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 130. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (revisada en 2004).

#### **4.1.31 Derogación de la NIC 38 (APROBADA EN 1998)**

133. Esta Norma deroga a la NIC 38 Activos inmateriales (aprobada en 1998).

(1) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(2) DO L 261 de 13.10.2003, p. 1; Reglamento cuya última modificación la constituye el

Reglamento (CE) no 2086/2004 (DO L 363 de 9.12.2004, p. 1). (Texto de la NIC 38 Activos intangibles emitida en 1998)

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 38 (NIC 38) (Esta Norma Internacional de Contabilidad ha sido modificada por el Reglamento (CE) no 2236/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004 ) (Esta Norma Internacional de Contabilidad ha sido modificada por el Reglamento (CE) no 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre de 2004 ) (Modificada por el Reglamento (CE) N° 211/2005 de la Comisión, de 4 febrero de 2005 )

#### **4.1.31.1 Activos inmateriales**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada, por el Consejo del IASC, en julio de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999.

Esta Norma deroga:

(a) la NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización de los

activos inmateriales, y

(b) la NIC 9, Costes de Investigación y Desarrollo.

En octubre de 1998, el personal técnico del IASC publicó, por separado, los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 38, Activos Inmateriales, y de la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios. Las copias de estos documentos están disponibles en el Departamento de Publicaciones del IASC.

En 1998, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, modificó el apartado f del párrafo 2 de la NIC 38, reemplazando la referencia allí contenida a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otra a la NIC 39. También fue suprimida la nota a pie de página número 1.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 38, se

trata de la:

- SIC-6: Costes de Modificación de los Programas Informáticos Existentes.

- SIC-32: Activos Inmateriales - Costes de Sitios Web.

#### **4.1.32 ANÁLISIS NIC 38**

##### **Principales Cambios, Efectos y Diferencias entre NIC-38 Activos intangibles y los PCGA**

Permite el valor razonable como método de valoración posterior al momento del reconocimiento contable inicial. No permite activar activos intangibles generados internamente. El valor razonable es permitido solo cuando exista para el intangible en cuestión un mercado activo.

##### **Diferencia entre la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC'S) NIC-38 Activos intangibles y las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC'S) DPC-2 Activos Diferidos**

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad no se permite diferir los gastos preoperativos, mientras que los Principios Venezolanos lo aceptan.

##### **4.1.32.1 Norma internacional de contabilidad N° 38**

Según esta Norma, párrafo 7, “un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.”

Se valorarán inicialmente por su precio de adquisición o coste de producción y todos los gastos Directamente atribuibles al mismo. Se prohíbe el reconocimiento de activos inmateriales Generados internamente. Así el Fondo de Comercio sólo se reconocerá cuando sea Consecuencia de una adquisición



onerosa. Para el resto de activos, a efectos de evaluar si Cumple con los criterios para su reconocimiento como tal, se distinguirán dos fases:

**1. Fase de Investigación:** “Los desembolsos por investigación (o de la fase de Investigación, en el caso de proyectos internos), deben reconocerse como gastos del ejercicio en el que se incurran.”

**2. Fase de Desarrollo:** “Un activo inmaterial surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y sólo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:

(a) técnicamente, es posible completar la producción del activo inmaterial de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;

(b) su intención de completar el activo inmaterial en cuestión, para usarlo o venderlo;

(c) su capacidad de utilizar o vender el activo inmaterial;

### **Activos Intangibles**

Objetivo de la NIC 38 Prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles, salvo de los que no estén contemplados específicamente en otra Norma Internacional de Contabilidad. En definitiva: Desarrollar la definición, criterios de reconocimiento, valoración e información a revelar en los estados financieros.

### **Alcance**

No obstante, no todos los activos intangibles son objeto de tratamiento según lo dispuesto en la NIC 38 [1998, 2004]. Quedan excluidos del tratamiento de esta norma:

- Activos financieros, según quedan definidos en la la NIC 32 [2003] y NIC 39 [2003].
- Las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables;

- Los activos intangibles que estén tratados en otras Normas Internacionales de Contabilidad tales como :
  - El fondo de comercio [NIC 22, 1998 y NIIF3, 2004].
  - Los activos intangibles de las compañías de seguros derivados de las pólizas de los asegurados [NIIF4, 2004].
  - Los activos intangibles mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades de operación [NIC 2, 1993 y NIC 11, 1993].
  - Activos por impuestos diferidos [NIC 12, XXX]. Arrendamientos financieros [NIC 17, XXX]. Activos que tengan relación con las prestaciones a suministrar a los empleados, por sus beneficios a largo plazo.
  - Activos clasificados como “disponibles para su venta” según la NIIF 5 [2004].

Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, una esencia de naturaleza tangible. En estos casos será necesario realizar el juicio oportuno para determinar que elemento, tangible o intangible, tiene más peso en el bien. Ejemplos:

- Un disco compacto (en el caso de programas informáticos),
- Documentación legal (en el caso de una licencia o patente)
- Las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables;
- Las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables;

Ejemplo [NIC 38, 1998, par. 3 y NIC 38, 2004, par. 4]

El programa informático de una herramienta mecánica controlada por ordenador, que no puede funcionar sin el programa específico, es considerado

como una parte integrante del equipo, y por lo tanto se considerará un activo tangible. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Sólo en los casos en que el programa informático no es una parte integrante del equipo, será considerado activos intangibles.

El activo subyacente en un arrendamiento financiero puede ser tangible o intangible, y en este último caso, y en el caso de las concesiones o licencias para películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, caen dentro de la presente norma. [NIC 38, 1998, par. 5 y NIC 38, 2004, par. 6]

### **Activos vs Recursos Intangibles**

NIC 38 [1998, 2004] Activo Intangible es aquel “identificable, de carácter no monetario, y sin apariencia física....”.

### **Activos Intangibles**

Muchas empresas emplean recursos, o incurren en pasivos, por la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, licencias o concesiones, marcas, programas informáticos, patentes, listas de clientes etc... NO OBSTANTE: No todos los activos descritos antes cumplen los elementos de la definición de activo intangible. Los activos Intangibles deben cumplir 5 requisitos para su reconocimiento final en el Balance:

- Los 3 primeros relacionados con la consideración de un recurso intangible como activo.
- Los 2 últimos relacionados con el reconocimiento final en el Balance empresarial.

Un recurso intangible puede considerarse como activo intangible cuando: Recurso controlado por la empresa Del que se esperan obtener beneficios

económicos futuros. Ser “identificable” “separable o procede de derechos legales o contractuales”. Para su reconocimiento final en el balance es necesario:

a) Que sea “probable” que los beneficios económicos reviertan en la empresa.

b) Pueda estimarse el valor del activo de forma “fiable” Reconocer el activo intangible en el Balance Cargar los desembolsos en intangibles a Resultados.

La definición dada para un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio. Un activo intangible es identificable cuando, es separable, es decir, siempre que la empresa pueda venderlo, alquilarlo, cambiarlo o distribuir los beneficios económicos procedentes de él de forma independiente a los de otros activos que sean utilizados en el mismo tipo de actividad [NIC 38 , 1998, par. 11]. Pero la separabilidad no es una condición necesaria para la identificabilidad. La empresa puede identificar un activo intangible de otras formas: NIC 38 [1998, par 12]. Si un determinado activo intangible se adquiere conjuntamente con otros activos, la transacción puede suponer la transferencia de derechos legales, que permitan a la empresa identificar el activo intangible en cuestión. Si mediante un proyecto interno la entidad pretende crear derechos de carácter legal para su utilización. La naturaleza de estos derechos puede ayudar a la empresa a la identificación del activo intangible subyacente. Si un cierto activo genera beneficios económicos sólo cuando está en combinación con otros activos, será identificable siempre que la empresa sea capaz de identificar, a su vez, los beneficios económicos futuros que procedan del activo en cuestión. No obstante a pesar de la aparente claridad del concepto de identificabilidad recogido en la NIC 38 [1998], la NIC 38 [2004] recoge una exposición más clara y precisa de este concepto, esencial en el reconocimiento de los activos intangibles en general, y en los procedentes de combinaciones de negocios en particular, con motivo de la importancia para su reconocimiento separado del fondo de comercio.

Según la NIC 38 [2004, par. 12] Un activo cumple el criterio de identificabilidad cuando:

- a. es separable, es decir, puede ser separado, o dividido de la empresa y ser vendido, transferido, cedido, alquilado o intercambiado, bien de forma individual bien con un contrato, un activo o un pasivo; o
- b. procede de derechos legales o contractuales, independientemente de que estos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan del mismo, y pueda restringir su acceso a terceros. Una forma de garantizar el control de los beneficios económicos futuros es a través de la protección con derechos legales y contractuales. [NIC 38 , 1998 y 2004, par. 13 y 14]

Por ejemplo, en ausencia de derechos legales o contractuales, no puede garantizarse el control sobre los beneficios económicos que se esperan obtener de la plantilla de empleados, habilidades técnicas del equipo gerencial, así como de las relaciones no contractuales con los clientes. La empresa tendrá un control insuficiente y por lo tanto los desembolsos en cada uno de los recursos intangibles anteriores no podrán reconocerse como activos. [NIC 38 , 1998 y 2004, par. 15], no obstante la NIC 38 [2004, par. 16] añade a lo anterior que: En ausencia de derechos legales para la protección de las relaciones con la clientela, las existencia de transacciones de intercambio de relaciones no contractuales con clientes, iguales o similares (distintas a aquellas que forman parte de una operación de adquisición), ofrecen la evidencia necesaria para garantizar que la empresa es capaz de controlar los beneficios económicos futuros, y conceden la evidencia suficiente para que las relaciones con clientes pueda considerarse “separables” y por lo tanto cumplan con la definición de activo intangible.

Activos Intangibles; Beneficios económicos futuros, Se consideran como beneficios económicos futuros, tanto los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, como los ahorros en costes o cualquier rendimiento que se deriven del uso del activo por parte de la empresa [NIC 38 , 1998, par. 17 y NIC 38 , 2004, par. 17].

La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, preferentemente procedentes de fuentes externas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto a las condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo. [NIC 38, 1998, par. 20 y NIC 38, 2004, par. 22]. Criterio general de valoración. Norma principal de valoración. “Coste de adquisición vs. Coste de producción” . La norma general difiere según la forma de adquisición del activo intangible:

- Activos adquiridos
- Activos Generados Internamente Procedentes de una combinación de negocios

En todos ellos surge el concepto de VALOR RAZONABLE

### **Activos adquiridos**

- a) Adquisición independiente a terceros.
- b) Intercambio de activos
- c) Activos procedentes de una subvención del gobierno

a. Adquisición independiente a terceros: En líneas generales el valor de un activo adquirido a terceros de forma independiente puede medirse de forma fiable. Especialmente si la contraprestación es en efectivo o mediante otros activos de tipo monetario. Además, la NIC 38 [2004, par. 25] añade que el criterio “probabilidad” necesario para el reconocimiento de activos intangibles se cumple en los activos adquiridos de esta forma.

El coste histórico de adquisición o producción de un activo intangible adquirido de forma independiente a terceros comprende:

Precio de adquisición: Al que se añaden los aranceles e impuestos no recuperables.

Desembolsos adicionales: Directamente atribuibles en los que la empresa haya incurrido hasta la puesta en marcha del bien.

La NIC 38 [2004] detalla los costes que pueden añadirse, o que deben ser excluidos, del valor por el que el activo intangible queda reconocido en el balance.

Ejemplos de los costes directamente atribuibles al valor del activo intangible:

- Los costes de los beneficios para empleados, tal y como quedan definidos en la NIC 19, que surgen directamente de la puesta en marcha del activo.
- Las minutas de profesionales independientes procedentes de la puesta en marcha del activo.
- Los costes de comprobación del funcionamiento adecuado del activo.

Ejemplos de costes que NO pueden formar parte del coste de un activo intangible:

- Costes derivados de la introducción de un nuevo producto o servicio, como por ejemplo, los costes de actividades promocionales o de publicidad.
- Costes derivados de la puesta en marcha de una nueva línea de negocio con una localización o un tipo de cliente diferente (incluyendo los costes de preparación del personal).
- Costes generales y de administración

Se permite incluir los gastos financieros incurridos en la adquisición de activos intangibles, como parte del coste de adquisición del mismo, de acuerdo al tratamiento alternativo de la NIC 23 [1993].

b. Intercambio de Activos Valoración

Intercambio de activos intangibles:

NIC 38 [1998] vs. NIC 38 [2004]

NIC 38 [2004]

Valor razonable del activo entregado.

Operación no comercial/ o el valor razonable no pueda calcularse: VNC del bien entregado

NIC 38 [1998]

Naturaleza distinta:

Valor razonable del activo adquirido

Naturaleza similar:

VNC del activo entregado:

A. Si los activos NO son de naturaleza similar: El coste del activo adquirido será valorado según el valor razonable del activo recibido, que será equivalente al valor razonable del activo entregado a cambio, ajustado en su caso por los importes de efectivo o equivalentes líquidos transferidos en la operación.

B. Si los activos son de naturaleza similar: Es decir, tienen un uso parecido en la misma línea de actividad productiva, y un valor razonable similar. El activo adquirido será valorado por el VNC del activo entregado. No obstante, si del valor razonable del activo recibido se desprende la existencia de una pérdida por deterioro del valor en esta categoría de activos, se reconocerá la pérdida por deterioro y el activo adquirido será valorado al nuevo VNC del activo entregado:

A. Si la operación de intercambio es de carácter comercial y su valor razonable puede estimarse de forma fiable.

El coste de un activo intangible adquirido a través de una operación de intercambio quedará reconocido por el valor razonable del activo entregado, salvo en los casos en que éste no pueda ser calculado, o el valor razonable del activo adquirido sea una aproximación más evidente.

B. Si la operación de intercambio NO es de carácter comercial o el valor razonable NO puede estimarse de forma fiable.



El activo intangible adquirido a través de una operación de intercambio quedará reconocido por el valor neto contable del bien entregado. (par. 46) Una operación de intercambio tiene carácter comercial si:

- La configuración de los flujos de caja del activo recibido es distinta a la configuración de los flujos de caja del activo entregado.
- El valor específico de la entidad, proporcional a las operaciones de la compañía afectadas por la operación, cambia como consecuencia de la misma; y
- Las diferencias de los dos puntos anteriores son significativas en relación al valor razonable del activo intercambiado.

Con el fin de determinar si una operación de intercambio tiene o no carácter comercial, el valor específico de la entidad, proporcional a las operaciones de la compañía afectadas por la operación, debe reflejar los flujos de caja después de impuestos. El resultado de este análisis debe ser claro, sin necesidad de proceder a cálculos detallados. (par. 47) El valor razonable de un activo intangible para el que no existen transacciones comerciales comparables puede medirse de forma fiable si:

- La variación en el intervalo de valores razonables estimados no es significativa para el activo en concreto.
- Las probabilidades de las distintas estimaciones dentro del intervalo, pueden ser valoradas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

c. Activos procedentes de una subvención del gobierno:

Subvenciones del gobierno

NIC 20 [1994]

Ejemplos:

Derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio, televisión, licencias de importación o cualquier derecho de uso a recursos de carácter restringido.

Valor simbólico

Valor razonable

De acuerdo al tratamiento dispuesto en la NIC 20 la empresa puede elegir entre:

- reconocer, inicialmente, tanto el activo intangible como la subvención por su valor razonable.
- reconocer el activo, inicialmente, por un valor simbólico, más cualquier otro gasto “directamente atribuible” en el que se haya incurrido hasta la puesta en marcha del activo.

#### Activos Intangibles Internamente Generados

Existe cierta dificultad para considerar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios generales de reconocimiento de activos intangibles debido a la dificultad para estimar de forma fiable su valor e Incertidumbre asociada a los beneficios económicos futuros. Por estos motivos, los activos intangibles generados internamente por la empresa deben, Cumplir con los requisitos generales de reconocimiento y Cumplir criterios de reconocimiento adicional y específico para esta categoría de activos intangibles. La empresa debe considerar dos fases en la generación del posible activo intangible:

- La fase de investigación, y
- La fase de desarrollo.

#### INVESTIGACIÓN

La NIC 38 NO permite su capitalización.

Cargo inmediato al resultado del ejercicio

#### DESARROLLO

La NIC 38 OBLIGA su capitalización cuando se cumplen los criterios de viabilidad técnica, financiera y comercial I+D

La NIC 38 considera que mientras que en la fase de investigación no es posible obtener activos intangibles “identificables”, controlados por la empresa y capaces de generar beneficios económicos futuros, la fase de desarrollo o las actividades de desarrollo, cubren etapas más avanzadas y en ellas sí es posible identificar activos intangibles cuyo reconocimiento es obligado siempre que se cumplan una serie de criterios de viabilidad técnica, financiera y comercial.

#### Fase de Investigación

No se procederá a reconocer activos intangibles surgidos de la investigación. Los desembolsos incurridos en estas actividades deben reconocerse como gastos del ejercicio. Además, si la empresa no es capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo tendrá que considerar todos los desembolsos como si hubiesen sido incurridos en la fase de investigación.

Ejemplos de actividades de investigación: Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos; La búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos; La búsqueda de alternativas válidas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios, y La formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios. Un activo intangible, surgido del desarrollo debe ser reconocido si la empresa puede demostrar todos los criterios de viabilidad comercial, técnica y financiera recogidos en la norma: La viabilidad técnica para completar la producción del activo intangible, La intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo; La posibilidad de venta o uso del activo por parte de la empresa.

#### Fase de Desarrollo

La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro, es decir, demostrar su utilidad para la entidad o la existencia de un mercado activo para su venta. La disponibilidad de recursos

técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible. La capacidad de atribuir de forma fiable los gastos incurridos en su desarrollo. Además la NIC 38 [2004] permite en sus párrafos 42 y 43 capitalizar los desembolsos en desarrollo incurridos en un proyecto de I+D en curso procedente de una operación de adquisición, siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de capitalización. La empresa evaluará los rendimientos económicos que esperan recibir del activo utilizando los principios de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. La disponibilidad de recursos técnicos y financieros puede demostrarse a través del plan de negocio de la compañía. El sistema de costes de la empresa permite medir de forma fiable los costes imputables a la generación interna del activo intangible.

Ejemplos de actividades de desarrollo: El diseño, construcción y prueba, preliminar a la producción o utilización, de modelos y prototipos; el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que conlleven tecnología nueva; El diseño, construcción y operación de una planta piloto, que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial, y El diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios. No deben ser reconocidos como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los derechos editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente. Estos desembolsos, no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto [NIC 38, 1998, par. 51 y NIC 38, 2004, par. 63].

El coste de un activo intangible generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento. No se pueden incorporar al valor del activo los gastos incurridos en ejercicios anteriores. El coste de un activo intangible internamente generado comprenderá todos los desembolsos directamente atribuibles a su desarrollo así como los indirectos que puedan ser distribuidos con criterios razonables y uniformes. La distribución de los costes indirectos se hará

con criterios similares a los utilizados para la distribución de costes a los inventarios de acuerdo a la NIC 2 [1993] “Existencias”. No obstante la NIC 38 [2004] excluye la posibilidad de incluir costes indirectos en la valoración de un activo intangible internamente generado, salvo los costes financieros, imputados de acuerdo al tratamiento alternativo de la NIC 23.

Costes directos imputables al valor del activo:

- Los desembolsos en los materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.
- Los sueldos y salarios, así como otros costes similares, del personal encargado directamente de la generación del activo.
- Los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo como los honorarios del registro de la propiedad, la amortización de las licencias o patentes necesarias en su desarrollo.

No se considerarán imputables al activo intangible generado internamente:

- Los desembolsos por gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general para la empresa, salvo que su importe pueda ser atribuido directamente a la preparación del activo para el uso al que va destinado;
- Los costes derivados de las ineficiencias y las pérdidas en las que se incurre antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado, y
- Los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Los gastos siguientes deberán llevarse siempre a resultados y en ningún caso podrán capitalizarse:

- Gastos de establecimiento.
- Gastos de actividades formativas.
- Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.

- Gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una empresa.

Desembolsos posteriores a la adquisición.

Deben ser tratados como gastos del ejercicio salvo que tales desembolsos permitan al activo generar beneficios económicos, en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo, y tales desembolsos puedan ser medidos y atribuidos al activo de forma fiable. No obstante la NIC 38 [2004, par. 20] excluye de su contenido las condiciones anteriores y establece de forma expresa que sólo en casos excepcionales, los desembolsos posteriores al reconocimiento inicial podrán añadirse al valor neto contable de un activo.

Activos Intangibles procedentes de una combinación de negocios.

“Activos Intangibles identificables”

- a. Es probable que se deriven beneficios económicos futuros.
- b. Se dispone de una valoración fiable de su valor razonable

- Precios de mercado
- Operaciones de compra-venta de activos similares
- Técnicas de valoración

## **RECONOCIMIENTO EN EL BALANCE DE LA EMPRESA ADQUIRENTE**

NIC 22 (1998): 2 alternativas

NIIF 3 (2004): Valor razonable en la fecha de adquisición con independencia del % de adquisición.

Un activo intangible procedente de una combinación de empresas que se trata contablemente como adquisición podrá ser reconocido en el balance de la empresa adquirente si:

A. Es identificable, es decir, es separable o procede de derechos legales o contractuales.

B. Su valor razonable puede ser medido de forma fiable.

La estimación del valor razonable de un activo intangible procedente de una combinación de negocios se hará haciendo uso de los precios de cotización, cuando existe un mercado activo, en concreto el precio comprador. Si éste no estuviera disponible se hará uso de los precios pagados en las últimas transacciones realizadas en el mercado, siempre y cuando no se hayan producido cambios significativos entre la fecha de estas transacciones y la de estimación del valor razonable [NIC 38, 1998, par. 28; NIC 38, 2004, par. 39].

Si no existiera un mercado activo se tomará como estimación, el precio que la empresa hubiese pagado en una transacción libre entre un comprador y un vendedor, expertos, haciendo uso de la mejor información disponible, considerando el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares.

Por último, en caso de no poder estimar el valor razonable de ninguna de las formas anteriormente indicadas se recurrirá a técnicas de valoración desarrolladas por empresas involucradas en el mercado de activos intangibles. Si se cumplen los criterios de reconocimiento, la empresa adquirente podrá reconocer el activo intangible en el balance, incluso si no ha sido previamente reconocido por la empresa adquirida [NIC 38, 1998, par. 31a y NIC 38, 2004, par. 34].

La NIC 38 [1998] recoge dos tratamientos alternativos para la valoración de los activos netos procedentes de una combinación de negocios:

Tratamiento de referencia:

El valor que resulte de la suma de los dos siguientes componentes:

- a. El valor razonable de los activos y pasivos en la fecha de adquisición, en función del porcentaje de adquisición, y
- b. El importe en libros anterior a la adquisición por el porcentaje de los intereses minoritarios.

Tratamiento alternativo:

Los activos y pasivos identificables serán valorados por su valor razonable en la fecha de adquisición, con independencia de la proporción de control adquirida.

La NIIF 3 [2004] ha eliminado el tratamiento de referencia de la NIC 22 [1998] de tal forma que los activos netos adquiridos deben quedar valorados de acuerdo al tratamiento alternativo anteriormente expuesto.

Si el valor razonable de un activo no puede ser calculado tomando como referencia un mercado activo, la NIC 22 limita el importe por el que se reconocerá el activo intangible a una cantidad que no haga surgir un fondo de comercio negativo, ni aumente su saldo, en la fecha de la adquisición. Esta condición queda excluida en la NIIF 3 [2004].

### **Fondo de Comercio**

Deterioro de valor del Fondo de Comercio.

Procedimiento de cálculo y reconocimiento de la pérdida de valor del fondo de comercio .

Cálculo de la diferencia entre el valor recuperable de la UGE (UNIDAD Generadora de efectivo y el valor en libros de la misma, en el se incluye el valor en libros del fondo de comercio. Imputación de la pérdida de valor al fondo de



comercio, y en caso de exceder el importe del mismo, al resto de activos de la UGE en proporción al valor en libros.

**Amortización del Fondo de Comercio** Según la NIC 22 [1998] el fondo de comercio debe amortizarse a lo largo de su vida útil, en un plazo máximo de 20 años (siendo ésta una presunción refutable). El sistema de amortización preferible es el lineal. No obstante la NIIF 3 [2004] elimina la amortización y obliga a analizar anualmente las pérdidas de valor que haya podido sufrir de acuerdo a la NIC 36 [2004].

### **Fondo de Comercio Negativo**

La NIC 22 [1998] considera el fondo de comercio negativo como un ingreso a distribuir en varios ejercicios de acuerdo a dos alternativas de imputación:

a. En la medida en que tienen lugar los gastos o pérdidas esperadas, si éstas puedan medirse de forma fiable en el momento en que tiene lugar la adquisición.

b. La parte que no exceda del valor razonable de los activos identificables no monetarios, en función de la vida útil de los mismos, y el resto se reconocerá inmediatamente como ingreso. No obstante la NIIF 3 [2004] obliga a la imputación inmediata del fondo de comercio negativo a resultados del ejercicio en que tiene lugar la adquisición.

### **Fondo de Comercio internamente generado**

El fondo de comercio internamente generado no debe ser reconocido como un activo, al no cumplir los requisitos necesarios para ello. Todos los desembolsos destinados a la creación de un fondo de comercio interno se cargarán directamente a resultados [NIC 38, 1998, par. 36 y NIC 38, 2004, par. 48].

Tratamiento por punto de referencia: Tras el reconocimiento inicial, los elementos del activo intangible deben ser contabilizados por su coste menos la

amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que les hayan podido afectar.

Tratamiento alternativo permitido: Tras el reconocimiento inicial, los elementos de los activos intangibles deben ser contabilizados por sus valores revalorizados, esto es, deben ser llevados contablemente por su valor razonable en la fecha de la revalorización, menos la amortización acumulada practicada con posterioridad y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revalorización. Las revalorizaciones deben realizarse por referencia a un mercado activo. No obstante, la propia norma añade que no es común encontrar mercados para los activos intangibles. La frecuencia de las revalorizaciones dependerá de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que son objeto de revalorización. Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, el activo quedará reconocido por el importe en la última fecha de revalorización menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor. El importe de la revalorización se llevará a una reserva de revalorización. No obstante, será reconocida como ingreso si se trata de la reversión de un deterioro de valor del activo. Al revalorizar un activo intangible, la amortización acumulada debe ajustarse proporcionalmente al cambio del valor en libros bruto experimentado por el activo, de forma que el valor en libros final para el activo intangible, tras la revalorización, sea igual al importe revaluado que se quiere conseguir, o bien eliminándola por compensación con el valor en libros bruto del activo, de forma que sea el saldo neto resultante es el que se revaloriza.

### **Periodo de amortización**

NIC 38 [1998]: Los activos intangibles deben amortizarse en un plazo máximo de 20 años. No obstante, el límite anterior se trata de una presunción refutable.

NIC 38 [2004]: Elimina la amortización para activos intangibles con una vida útil indefinida. El IASB considera la posibilidad de que algunos activos

intangibles no pierdan valor de forma progresiva, y permitan obtener beneficios durante períodos indefinidos de tiempo.

### **Determinación de la vida útil**

El párrafo 80 de la NIC 38 [1998] recoge una serie de factores a tener en cuenta en su determinación: El uso esperado para el activo y los ciclos de vida del producto. La obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo. La estabilidad de la industria y de la demanda del mercado en la que se va a operar el activo, así como las actuaciones esperadas de los competidores. Los desembolsos necesarios para mantener y conseguir los beneficios económicos esperados del activo. El periodo de control sobre el activo. Si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la empresa. No obstante la NIIF 3 [2004] permite establecer una vida útil indefinida para aquellos activos en los que no exista un límite previsible para el consumo de los beneficios económicos que se esperan obtener de él. En estos casos, la empresa estará obligada a:

1. Realizar, al menos una vez al año, un análisis del deterioro de valor que haya podido sufrir el activo intangible.

2. Justificar las razones que llevaron a la consideración de una vida útil indefinida para el activo. Hasta el momento, la NIC 38 [1998] establecía como presunción refutable que el período máximo de amortización quedaba limitado a un total de 20 años. En estos casos, la empresa estaba obligada a:

1. Estimar el importe recuperable del activo intangible, al menos, anualmente, con el fin de detectar cualquier pérdida por deterioro del valor del elemento.

2. Revelará a través de una nota las razones por las que ha rechazado la presunción, así como los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo intangible. Si el control sobre los beneficios económicos futuros de un activo intangible se ha logrado a través de la consecución de derechos legales, obtenidos por un periodo limitado de tiempo, la vida útil del activo en cuestión no debe exceder del periodo cubierto por tales

derechos, a menos que [NIC 38, 1998, par. 85 y NIC 38, 2004, par. 94]: Los derechos sean renovables, y La renovación de los mismos sea prácticamente segura.

### **Método de amortización**

El método de amortización debe reflejar el patrón de consumo de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización.

La cuota de amortización debe cargarse como gasto del ejercicio, salvo que otra norma permita, o exija, que se incluya en el valor en libros de otros activos.

### **Valor residual**

El valor residual de un activo intangible será nulo a menos que [NIC 38, 1998, par. 91 y NIC 38, 2004, par. 100] Exista un compromiso, por parte de un tercero para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que haya un mercado activo para la clase de activo intangible en cuestión, y además Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado, y Sea probable que tal mercado subsista al final de la vida del mismo. Una diferencia que presenta la NIC 38 [2004], es la obligación de revisar, al menos una vez al año, el valor residual del activo. La NIC 38 [1998] obliga su actualización sólo en los casos en que el activo es revalorizado tras su reconocimiento inicial. En caso contrario, es decir, si el bien queda valorado a coste histórico, el valor residual permanece invariable a lo largo de la vida útil del activo. Revisiones del periodo y del método de amortización

Tanto el periodo como el método de amortización utilizados deben ser objeto de revisión, como mínimo, al final de cada periodo contable. Los efectos que estas modificaciones produzcan en las cuotas de amortización del periodo en el que se detecten y en los posteriores, deben ser tratados como cambios en las estimaciones contables (NIC 8).

### **Deterioro de valor de los Activos Intangibles**

Al final de cada periodo contable, incluso si no hubiese indicación de pérdidas por deterioro del valor, debe estimarse el importe recuperable de los siguientes activos intangibles Aquellos que aún no estén disponibles para su utilización, y Los activos intangibles con una vida útil superior a veinte años, o indefinida según la NIC 38 [2004]. El deterioro de valor se analizará teniendo en cuenta las NIC 36 [1998; 200) No obstante y según queda recogido en la NIC 36 [1998,2004] el análisis del posible deterioro de valor de un activo sólo será necesario si existen indicios externos e internos suficientes y razonables que pongan de manifiesto un deterioro del activo. En este caso la empresa debe proceder a calcular el valor recuperable del activo.

Deterioro de valor = VNC > Valor recuperable

Valor recuperable es el mayor entre: El valor en libros se reducirá hasta el nuevo importe recuperable, reconociéndose la correspondiente pérdida en la cuenta de resultados de los ejercicios, o compensado la reserva de revalorización.

Precio de venta neto: “El importe que se puede obtener por la venta del activo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, una vez deducidos los costes de enajenación o abandono”.

Valor de uso: “El valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto de su funcionamiento en el tiempo, como de su eventual enajenación o abandono al final de su vida útil”.

Se permite la reversión de las pérdidas de valor de los activos intangibles, excepto del fondo de comercio. Si un activo intangible no es capaz de generar flujos de caja de forma independiente, y su precio de venta neto no es similar al valor de uso, el deterioro de valor se calculará para toda la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo en cuestión [NIC 38, 1998, par. 71 y NIC 38, 2004, par. 66].

**Enajenación de Activos Intangibles** Los elementos del activo intangible deben eliminarse del balance cuando sean enajenados, o cuando no se esperen beneficios económicos futuros de los mismos por su utilización y liquidación posterior. La pérdida o ganancia procedentes de la enajenación será calculada como la diferencia entre el importe neto de la venta de los y el valor en libros del activo en cuestión. La NIC 38 [1998] establece que, si el activo se retira de su uso habitual, pero se mantiene en el balance hasta su enajenación, quedará reconocido por su VNC en la fecha de retiro y será necesario comprobar, al menos a cierre de cada ejercicio, su posible deterioro de valor aplicando las reglas de la NIC 36. Según la NIC 38 [2004], el activo continuará amortizándose, hasta que esté totalmente amortizado o sea clasificado como “disponible para su venta” de acuerdo a los criterios establecidos en la NIIF 5 [2004].

### **Consideraciones finales**

#### **Interpretaciones**

SIC-6 “Costes de modificación de los programas informáticos existentes”. Aclara que sólo está permitida la capitalización de los desembolsos en mejoras realizadas que permitan obtener mayores beneficios económicos futuros.

SIC 32 “Costes de sitios Web”. Permite la capitalización de los desembolsos en desarrollo de páginas Web destinadas a la compraventa de productos de la compañía.

IFRIC 1 “Emission Rights”. Permite la capitalización de las licencias de emisión de contaminantes, al existir un mercado activo para las mismas.

**Información a revelar sobre Activos Intangibles** Para cada categoría de activo intangible, distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás: Las vida útiles o porcentajes de amortización utilizados; Los métodos de amortización; El valor en libros bruto y la amortización acumulada (a la que se sumará, el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor; La rúbrica o rúbricas, del estado de resultados, en

las que está incluida la amortización practicada a los activos intangibles; Una conciliación de los valores contables al inicio y al final del periodo, mostrando las adiciones, retiros, amortización, pérdidas de valor, revalorizaciones, traspasos etc... Junto a la información anterior, la empresa debe informar sobre aspectos más concretos: Los activos intangibles con una amortización superior a veinte años [NIC 38, 1998], o aquellas con una vida útil indefinida en la caso de la NIC 38 [2004]. En ambos casos la empresa debe explicar los factores determinantes en la estimación de la vida útil. Una descripción del valor en libros y periodo restante de amortización, de cualquier activo intangible cuyo importe sea significativo dentro de los estados financieros de la empresa. Información sobre los activos intangibles adquiridos a título gratuito a través de una subvención del gobierno, en concreto sobre el método elegido para su valoración. La existencia de activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como los valores de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas. El importe de los compromisos, si existen, para la adquisición de activos intangibles. En el caso de activos intangibles revalorizados, la empresa debe revelar la siguiente información:

- la fecha de la revalorización.
- El valor en libros de los activos intangibles revaluados, así como el valor que hubiesen tenido en caso de haberse adoptado el tratamiento preferente.
- Los saldos y movimientos de la reserva de revalorización al principio y final del período.

La NIC 38 [2004] añade la obligación de informar sobre las estimación del valor razonable de los activos revalorizados. Además Se deberá revelar el importe de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido en el estado de resultados durante el periodo. Se recomienda informar sobre todos aquellos intangibles totalmente amortizados pero que aún son utilizados por la empresa, así como de los que pueden reconocerse en el balance por

incumplimiento de los requisitos establecidos en la norma. Activos Intangibles – UAM/

### **Información a revelar sobre el Fondo de Comercio**

La empresa debe informar sobre los siguientes aspectos del fondo de comercio:

- El periodo de amortización y la justificación correspondiente en el caso en que ésta exceda los veinte años establecidos en la NIC 22 [1998].
- Los métodos de amortización.
- El epígrafe de la cuenta de resultados en el que se recogen los gastos por amortización.
- Una conciliación de los saldos iniciales y finales.

La empresa debe dar información sobre el método de reconocimiento del fondo de comercio negativo, recogiendo una conciliación de los saldos iniciales y finales. La NIIF 3 [1998] obliga a informar sobre la naturaleza del fondo de comercio negativo reconocido en la cuenta de resultados del ejercicio, así como a realizar una descripción de los activos intangibles no identificables que forman parte del fondo de comercio.

**Información a revelar sobre el deterioro de valor de los Activos Intangibles** Según queda recogida en la NIC 36 [1998, 2004], la empresa debe aportar para cada categoría de activos la siguiente información:

- Las pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el ejercicio.
- La rúbrica en la que han sido reconocidas.
- Las reversiones y pérdidas de valor de activos revalorizados.

La información deberá ser más detallada en el caso en que el deterioro de valor alcance un importe significativo además, la NIC 36 [1998] añade al



contenido de la NIC 36 [1998] la obligación de informar sobre el fondo de comercio que a fecha de cierre del ejercicio contable no ha sido reconocido en ninguna UGE. Información más específica sobre el método de cálculo del valor recuperable de la UGE o UGEs a las que ha sido asignado el fondo de comercio. En concreto, la metodología utilizada en su cálculo, el método de asignación a las distintas UGEs así como el método de cálculo del valor recuperable del fondo de comercio así como de otros activos intangibles con una vida útil indefinida y cuyo valor neto contable alcanza un importe significativo.

### **Entrada en vigor**

NIC 38 [1998], NIC 36 [1998] y NIC 22 [1998] fueron aprobadas por el Consejo del IASC en el julio de 1998 y comenzaron a tener vigencia para los ejercicios contables a partir del 1 de julio de 1999. En los primeros estados financieros emitidos siguiendo las reglas establecidas en esta Norma, la empresa debe revelar información sobre las disposiciones transitorias que se hayan adoptado, en el caso de que en las mismas se permita la elección entre tratamientos alternativos. Si se diese alguna circunstancia no recogida en las disposiciones transitorias, la empresa deberá aplicar la norma de forma retrospectiva. El efecto que produzca la adopción de la NIC 38 [1998], debe ser reconocido según las reglas establecidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, esto es, como un ajuste.

Nic 38 [2004], NIC 36 [2004] y NIIF 3 [2004] fueron aprobadas por el Consejo de IASB en marzo de 2004 y serán de aplicación para los ejercicios contables que comiencen a partir del 31 de marzo de 2004 o bien a todos los activos intangibles y fondo de comercio procedentes de operaciones de adquisición que tengan lugar a partir de esta fecha.

En el momento de de la NIC 38 [2004] la empresa debe valorar de nuevo la vida útil de los activos intangibles reconocidos y registrar el efecto correspondiente de acuerdo a la NIC 8.

### CASO PRÁCTICO

Activos intangibles generados internamente por la empresa: los gastos de I+D.

La empresa MedicalR&D, S.A., dedicada a la industria farmacéutica, comienza en el ejercicio 2000 un proyecto de I+D cuyo objetivo consiste en el desarrollo de un nuevo medicamento para reducir la adicción a la nicotina. Tras una primera fase de investigación a lo largo de los dos primeros años, la empresa comienza el desarrollo del nuevo producto en enero de 2002, pero no es hasta un año más tarde, en enero de 2003, cuando los experimentos en animales permiten garantizar la efectividad del medicamento. Asimismo, en esta misma fecha, la dirección evalúa de forma positiva la viabilidad técnica, financiera, y comercial del producto. En diciembre del año 2004 la empresa registra el producto y en marzo de 2005, se lanza al mercado con gran éxito. Los gastos por el registro de la patente ascienden a 100 € Los gastos directos incurridos por la empresa en los salarios del personal investigador, material de investigación, gastos financieros, y de amortización de otras patentes utilizadas en el desarrollo del proyecto, ascienden cada año a los siguientes importes:

	Salarios	Material de investigación	Gastos financieros	Amortización patentes
<b>Fase de investigación</b>				
2000	200.400€	100.000€	85.000€(1)	250.000€
2001	300.250€	150.000€	65.000€	250.000€
<b>Total fase de investigación (a)</b>	<b>500.650€</b>	<b>250.000€</b>	<b>150.000€</b>	<b>500.000€</b>

	<b>Salarios</b>	<b>Material de investigación</b>	<b>Gastos financieros</b>	<b>Amortización patentes</b>
<b>Fase de investigación</b>				
2002	400.600€	90.000€	80.000€	250.000€
2003	400.850€	102.000€	60.000€	250.000€
2004	350.250€	89.000€	75.000€	250.000€
<b>Total fase de investigación (a)</b>	<b>1.151.700€</b>	<b>281.000€</b>	<b>215.000€</b>	<b>750.000€</b>
<b>Total I+D [(a)+(b)]</b>	<b>1.650.350€</b>	<b>531.000€</b>	<b>365.000€</b>	<b>1.250.000€</b>

(1) 50.000 de comisión de apertura y 35.000 de gastos financieros por intereses.

Los gastos financieros corresponden al tipo de interés anual de la línea de crédito de 10.000.000 € concedida a la empresa para el desarrollo del proyecto de I+D. El tipo de interés es del 3,5% sobre la cantidad dispuesta. Asimismo, la línea de crédito tiene una comisión del apertura del 0,5% sobre el total disponible. La empresa dispone de 1.000.000 € cada año y devuelve parte del capital dispuesto de acuerdo a un calendario de vencimientos acordado con la entidad financiera.

(i) Criterios de reconocimiento

La NIC 38 [2004] obliga a registrar todos los desembolsos de la fase de investigación como gastos del ejercicio, permitiendo la capitalización exclusivamente para los desembolsos de la fase de desarrollo, siempre que la empresa pueda demostrar una serie de condiciones relacionadas con el éxito comercial, financiero y técnico del proyecto. Tal y como señala el párrafo 54 de la NIC 38 [2004], "no se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación", por eso, es imprescindible que en todos los proyectos de I+D, la empresa diferencie de forma clara entre los desembolsos atribuibles a la fase de desarrollo y a la fase de investigación.

Tras el éxito de las pruebas definitivas con animales en enero de 2003, la dirección de la empresa MedicalR&D, S.A., puede demostrar que se cumplen todos y cada uno de los criterios necesarios para la capitalización de los desembolsos en actividades de desarrollo del producto a partir de esta fecha [NIC 38 [2004, par. 57]:

- Existen las capacidades técnicas y financieras para completar la producción y que el activo esté disponible para su venta.
- La empresa tiene la firme intención de comercializar el producto.
- La empresa tiene la capacidad comercial suficiente para vender el producto.
- Los desembolsos atribuibles al activo pueden medirse de forma fiable.
- La empresa comercializó ya con éxito sus anteriores parches de nicotina, y otros productos para paliar los efectos de la adicción al tabaco. Existe un mercado activo para este tipo de productos, y tomando como referencia las unidades vendidas de productos similares, la empresa espera obtener unos ingresos por ventas medios de 500.000 euros durante al menos los próximos años 7 años (1).

#### (ii) Valoración

La empresa sólo podrá capitalizar los desembolsos en el desarrollo del producto a partir de enero de 2003. Es decir, hasta el ejercicio 2002, todos los desembolsos en investigación y desarrollo se han cargado como gastos al resultado del ejercicio.

En el ejercicio 2003 y 2004, la NIC 38 [2004] permite capitalizar los desembolsos en desarrollo que ascienden a un total de 812.850 € y 764.250 € respectivamente. Es decir, al cierre del ejercicio 2004 la empresa tiene capitalizados desembolsos en desarrollo por importe de 1.577.100 €. Las restricciones en los criterios de capitalización de los activos intangibles generados internamente por la empresa ha limitado el total del importe capitalizable al 41,52 % del total de gastos incurridos. Una vez que el producto es patentado, su valor ascenderá al importe bruto de los desembolsos en desarrollo capitalizados, 1.577.100 € más los gastos incurridos en el registro que ascienden a 100 €. Es

decir, en el ejercicio 2005 habrá un aumento en el saldo de la categoría de Patentes y Marcas por importe de 1.577.200 €

(iii) Información a revelar en la memoria

La NIC 38 [2004] obliga a revelar información sobre los desembolsos en investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos del ejercicio, así como la vida útil estimada y el sistema de amortización aplicado a los desembolsos que hayan sido capitalizados. Además, la empresa deberá incluir en la conciliación del saldo al comienzo y al final de ejercicio, los aumentos de la categoría de gastos de desarrollo, su amortización, así como el posterior traspaso de su valor neto contable a la categoría de patentes.

	<b>Salarios (a)</b>	<b>Material de investigación (b)</b>	<b>Gastos Financieros (c)</b>	<b>Amortización Patentes (d)</b>	<b>Total capitalizable (a)+(b)+(c)+(d)</b>
<b>Desembolsos Capitalizables</b>					
<b>2003</b>	400.850€	102.000€	60.000€	250.000€	812.850€
<b>2004</b>	350.250€	89.000€	75.000€	250.000€	764.250€
<b>Total capitalizable (e)</b>	<b>751.100€</b>	<b>191.000€</b>	<b>135.000€</b>	<b>500.000€</b>	<b>1.577.100€</b>
<b>Total desembolsos en investigación y desarrollo (f)</b>	<b>1.652.350€</b>	<b>531.000€</b>	<b>365.000€</b>	<b>1.250.000€</b>	<b>3.798.350€</b>
<b>% de capitalización sobre el total [(e)/(f)]</b>	<b>45.46%</b>	<b>35.96%</b>	<b>36.98%</b>	<b>40%</b>	<b>41.52%</b>

*(1) Suponemos que los flujos netos de caja futuros estimados para el activo intangible en proceso de desarrollo dan lugar a un resultado del valor recuperable mayor al importe total de los desembolsos capitalizados en cada ejercicio, y por lo tanto no es necesario reconocer en el ejercicio 2003, ni en el ejercicio 2004, una pérdida de valor de los gastos de desarrollo capitalizados de acuerdo a los criterios de la NIC 36[2004]. [Ver ejemplo ilustrativo NIC 38, 2004, par. 67].*

# CAPITULO V

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### CONCLUSIONES

En relación al análisis practicado a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 21 y NIC 38) las cuales engloban los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, y a los activos intangibles en el marco de las últimas evoluciones, se establecieron las siguientes conclusiones.

La NIC 21 que contiene los efectos de las variaciones en los tipos de cambio de moneda extranjera la cual determina la moneda funcional de la entidad informante esta llamada a convertir todas las partidas en moneda extranjera en la moneda funcional.

- ✚ Es preciso registrar el tipo de cambio vigente en la fecha de transacción para su reconocimiento y valoración.
- ✚ En los balances posteriores se utiliza un tipo de cierre para las partidas monetarias.
- ✚ Para partidas no monetarias registradas al valor razonable se utilizan los tipos de cambio vigentes en la fecha de valoración.
- ✚ Las diferencias de cambio que surgen de la liquidación de partidas monetarias y en la conversión de partidas a un tipo distinto al vigente reconocidas inicialmente, se incluyen en los resultados netos.

- ✚ Las diferencias de cambios de las partidas monetarias de la investigación neta realizada por una empresa en una entidad extranjera se clasifican en estados financieros consolidados incluyendo la entidad extranjera en un componente distinto del patrimonio neto, registrándose como ingreso o gasto en la fecha de enajenación de la inversión neta.
- ✚ La moneda funcional para una economía hiperinflacionaria se adoptan a normas especiales.
- ✚ La NIC 38 que tiene que ver con los Activos Inmateriales establece el tratamiento contable para el reconocimiento, valoración y desglose de todos los elementos intangibles contemplados en dicha NIC.
- ✚ Exige el reconocimiento de un activo inmaterial adquirido o desarrollado internamente generando beneficios económicos futuros para la sociedad cuyo coste es determinado de forma fiable.
- ✚ Existen criterios adicionales para reconocer los activos intangibles desarrollados internamente.
- ✚ Cuando se hacen investigaciones los gastos se cargan a la cuenta de resultados cuando estos incurren.
- ✚ Los gastos de desarrollo se capitalizan cuando se establecen la viabilidad técnica y comercial del producto o servicio.
- ✚ Los fondos de comercio, marcas comerciales, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes, los gastos de puestas en marcha, los costes de información,



los costes de publicación y los costes de reubicación, generados internamente, no deben registrarse como activos.

- ✚ Los activos inmateriales con vida indefinida no tiene límite previsible para el periodo en el que se espera que el activo genere beneficios económicos para la sociedad.
- ✚ Los activos inmateriales con vida definida tienen periodo limitado de generación de beneficios para la sociedad.
- ✚ Los activos inmateriales con vida útil indefinida no se amortizan pero se someten a prueba de deterioro de valor en cada fecha de cierre.
- ✚ Los activos inmateriales con vida útil definida se amortizan a lo largo de dicho periodo.

## RECOMENDACIONES

- ✚ Se recomienda a la Escuela de Ciencias Administrativas que los docentes adscritos a ella propicien políticas de acercamiento de los egresados a actualizarse con las nuevas Normas Internacionales de Contabilidad.
  
- ✚ Establecer convenios con el Colegio de Contadores Públicos para que los docentes adscritos a la escuela de Ciencias Administrativas se actualicen con la nueva filosofía contentiva con las Normas Internacionales de Contabilidad.
  
- ✚ Difundir a través de material impreso los nuevos cambios presentes en las Normas Internacionales de Contabilidad.
  
- ✚ Establecer convenios con otras universidades donde se impartan la contabilidad para converger con la aplicación y actualización de las Nuevas Normas Internacionales de Contaduría Pública.

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

<b>TÍTULO</b>	Análisis valorativo del uso de las normas internacionales de la contaduría (nic21 y nic38), según los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, y los activos intangibles, en el marco de las últimas evoluciones.
<b>SUBTÍTULO</b>	Análisis de las NIC 21 y 38

AUTOR (ES):

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CULAC / E MAIL</b>
<b>Reyes Reyes, Zuleima Del Carmen</b>	<b>CVLAC: 13913470</b> <b>E MAIL: zuleima_reyes@hotmail.com</b>
<b>Palomo Gerardino, Marielys Rosa</b>	<b>CVLAC:17445321</b> <b>E MAIL: marielyspalomo@hotmail.com</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>

**PALÁBRAS O FRASES CLAVES:**

Análisis NICs 21 y30

Normas Internacionales de contabilidad

## METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
Ingenieria y Ciencias Aplicadas	Contaduría Publica

## RESUMEN (ABSTRACT):

Análisis con énfasis valorativo del contenido de las normas internacionales de la contabilidad (NIC 21 y NIC 38) respectivamente que refieren a los efectos de las variaciones de las tasas de cambio de la moneda extranjera y a los activos intangibles, en el marco de sus últimas evoluciones. La finalidad que persigue el estudio presente es analizar con énfasis valorativo lo contentivo en las normas internacionales de contabilidad que refieren a los efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y a lo concerniente a los activos intangibles; valorando la utilidad y la aplicabilidad de los parámetros legales explicito en el articulado de la información financiera; los cuales servirán de ayuda y del conocimiento al estudiante investigador de áreas de grado, induciéndolo en el futuro a poner en práctica como ente contador profesional en alguna entidad de la sociedad al momento del desempeño de sus funciones.

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

CONTRIBUIDORES:

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

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

26	02	2009
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

## METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

## ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Análisis de las Normas Internacionales de, Contabilidad (NIC 21 y 38) y Auditoria (NIA 600 y 620)	

**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:

Licenciada en Contaduría Publica

## NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

## ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Publica.

## INSTITUCIÓN:

Universidad De Oriente

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado “ Los trabajos de grado son exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizadas a otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

---

**Zuleima Reyes Reyes**

**AUTOR**

---

**Marielys Gerardino Palomo**

**AUTOR**

---

**Lic. Manuel José Ramos Ramos**

**TUTOR**

---

**Lic. Juan Martínez**

**JURADO**

---

**POR LA SUBCOMISION DE TESIS**

**PARTE II**

**EVALUACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA SEGÚN LAS  
NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍAS, (NIA 600), EN  
RELACIÓN AL USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR, Y (NIA 620)  
USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO.**



**UNIVERSIDAD DE ORIENTE**  
**NÚCLEO ANZOATEGUI**  
**ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA**  
**DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA**  
**AREAS DE GRADO.**



**ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE**  
**AUDITORÍA, RELACIONADAS CON EL, USO DEL TRABAJO DE**  
**OTRO AUDITOR (NIA 600), Y USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO**  
**(NIA 620).**

**Elaborado Por:**

**Br. Zuleima Reyes C.I 13.913.470**

**Br. Marielys Palomo C.I 17.445.321**

**Asesor Académico: Prof. Iris González**

**Proyecto de Grado Presentado como requisito Parcial para optar por el**  
**Título de: LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Puerto La Cruz, Junio de 2009**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO ANZOATEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA  
AREAS DE GRADO.**



**EVALUACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA SEGÚN LAS  
NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍAS, (NIA 600), EN  
RELACIÓN AL USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR, Y (NIA 620)  
USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO.**

**Revisado Por:**

---

**Lic. Iris González**

**Asesor Académico**

**Proyecto de Grado Presentado como requisito Parcial para optar por el  
Titulo de: LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Barcelona, Junio de 2009**

**UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO ANZOATEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA  
AREAS DE GRADO.**



**EVALUACIÓN DEL PROCESO DE AUDITORÍA SEGÚN LAS  
NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍAS, (NIA 600), EN  
RELACIÓN AL USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR, Y (NIA 620)  
USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO.**

**Aprobado Por:**

---

**Lic. Iris González**

**Asesor Académico**

**Proyecto de Grado Presentado como requisito Parcial para optar por el  
Titulo de: LICENCIADA EN CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Barcelona, Junio de 2009**

UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
NÚCLEO ANZOATEGUI  
ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVA  
DEPARTAMENTO DE CONTADURIA PÚBLICA  
AREAS DE GRADO.

ANÁLISIS DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA,  
RELACIONADAS CON EL, USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR (NIA  
600), Y USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO (NIA 620).

AUTOR: Zuleima del Carmen Reyes Reyes  
Marielys Rosa, Palomo Gerardino  
TUTOR: Iris González  
AÑO: 2009

## RESUMEN

La presente investigación se orientó al análisis de las Normas Internacionales de Auditoría específicamente la NIA 600 y la NIA 620, el uso del trabajo de otros. La metodología utilizada fue de tipo documental, descriptiva, de carácter cualitativa, tipo observacional y retrospectiva, siendo su diseño de tipo bibliográfico. Para la técnica e instrumento de recolección de datos se utilizó la observación y análisis documental y como instrumento la revisión bibliográfica y el uso de una encuesta. Posteriormente se llegó a las siguientes conclusiones: 1.- Es sumamente importante adecuar los sistemas, planes de cuentas e información financiera internacionalmente, por ejemplo aquí en Venezuela se ha venido implementando moderadamente algunos cursos e interpretaciones, la importancia que tiene es que la información financiera será homogénea, seguirán los mismos estándares y las mismas pautas en cada país que se acoja a este sistema y los usuarios de la información financiera tendrán un panorama más amplio en cuanto a la valuación, presentación y control de la información financiera que se está analizando, se seguirán pautas de auditorías específicas, unificadas. 2.- Las

Normas Internacionales de Auditoría, permiten al auditor obtener la evidencia suficiente, competente y relevante mediante su aplicación y utilización de las pruebas de control y procedimientos sustantivos que fundamenten razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.

#### **NIA 600. USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR**

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio; si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si serían necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc. La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades.

#### **NIA 620. USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO**

Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría. En primer lugar se debe determinar, si necesita usar los servicios de un experto y en que casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

## INTRODUCCIÓN

Como resultado de los escándalos financieros sufridos durante la década de los noventa y principios del año dos mil, en Europa y Estados Unidos, la profesión de la contabilidad y por ende de los profesionales que practican la auditoria se vio afectada fuertemente por los usuarios de los estados financieros y comunidad internacional en general debido a las intensas criticas por la falta de ética profesional de una de las mayores firmas de auditoria en escala mundial, este mismo cuestionamiento fue el que llevo a esta firma, Arthur Andersen, defensora y propulsora de las Normas internacionales de Información Financiera a su crisis y luego a su liquidación.

Estos escándalos ocurridos principalmente en Estados Unidos, causaron repercusión a nivel mundial, pues empresas como la Enron, Worldcom, Parmalat entre otras produjeron un impacto negativo en la comunidad de los negocios evidenciando una crisis de confianza en los informes financieros emitidos por auditores externos, los cuales sirven de base para la toma de decisiones para invertir en valores bursátiles y realizar operaciones financieras.

Hoy como siempre, la contabilidad y por ende la auditoria juegan un papel de vital importancia dentro de la sociedad debido a los grandes cambios y a la inminente globalización dando origen a nuevas estrategias contables de las cuales se puede mencionar la Contabilidad Creativa que consiste en maquillar o manipular información financiera con el objetivo de beneficiar a las empresas a las cuales se les presta el servicio y a la vez poner en tela de juicio la moral y la ética de la profesión de la contaduría publica y para cambiar esto es necesario nuevas legislaciones que permitan controlar de manera eficiente y eficaz, esta profesión importante por demás para la situación financiera de cualquier país.

De esta forma surge la necesidad de que la información financiera elaborada en un determinado país pueda ser usada por personas interesadas en otros países,

lo que nos conlleva a la imperiosa necesidad de adoptar normas o estándares contables con el fin de crecer y expandirnos tanto nacional como internacionalmente.

Aunado a esto, el profesional de la Contaduría debe brindar un servicio de calidad a los interesados en el servicio que el presta, para esto se debe abandonar modelos guiados hacia la búsqueda del poder y el privilegio o beneficio propio, bajo esta premisa la FCCPV, a objeto de unificar la información contable en todo el mundo ha tomado la decisión de adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Internacionales del Sector Público (NIC-SP)

Por tanto se hace necesaria la investigación de las normativas internacionales. En este trabajo se tratara específicamente las NIAs 600 y 620 en su sección Uso del Trabajo de Otros, precisamente para asegurar el cabal cumplimiento de los procesos antes expuestos, esto con ayuda de un instrumento de medición en este caso una encuesta, para alcanzar este objetivo la presente esta estructurada en seis capítulos que representan las fases ejecutadas para el logro de este estudio.

El Capítulo I esta dirigido a describir el problema los objetivos, justificación y limitaciones al momento de la investigación.

El Capítulo II comprende el marco teórico de la investigación y en este orden se exponen los antecedentes de la unidad de análisis de la investigación y sus fundamentos teóricos revisiones bibliográficas existentes y seguidamente se expone una breve referencia de los términos básicos para terminar con la presentación conceptual de la unidad de análisis en estudio.

El Capítulo III describe los aspectos metodológicos que permiten al investigador estudiar con propiedad la realidad vinculada al problema,

determinando el tipo de investigación, su diseño, la población a la cual se dirigen los instrumentos para la recolección de datos, para alcanzar ciertos objetivos de la investigación planteada.

El Capítulo IV en este se plasman los análisis de los resultados obtenidos objeto de la investigación relacionados con las Normas Internacionales de Auditoría, específicamente de las NIAs 600 y 620 en su sección Uso del Trabajo de Otros.

El Capítulo V refiere el análisis de las variables utilizadas en el instrumento de medición (encuesta) el cual fue utilizado con el objeto de verificar el fiel cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría en este caso NIAs 600 y 620.

El Capítulo VI vislumbra la presentación de los resultados obtenidos de acuerdo con el contexto establecido anteriormente para finalmente exponer las conclusiones correspondientes y sus respectivas recomendaciones, en base al análisis realizado de acuerdo con la investigación.



# **C A P I T U L O I**

## **EL PROBLEMA**

### **1.1 TÍTULO DESCRIPTIVO DEL PROYECTO:**

Análisis de las normas internacionales de auditoría, relacionadas con el, uso del trabajo de otro auditor (NIA 600), y uso del trabajo de un experto (NIA 620).

### **1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.**

Mejorar la calidad de trabajo dentro del área de la rama de la administración a nivel empresarial es un ideal para el auge en los países en vía de desarrollo en el mundo, siempre y cuando se haga con verdadera responsabilidad ética profesional de los que tienen las riendas de llevar el control interno y registro de contabilidad de los estados financieros de cualquier entidad mercantil y/o de otra unidad económica adjudicada a los contadores asignados en auditorías dentro del contexto de la realidad geosociopolítico-economicocultural, en la nación donde éstos interactúan y se relacionan.

El reto actual de los profesionales de la contaduría pública a nivel mundial, es cumplir con los procesos de auditoría ya sean éstos, externos, internos, gubernamentales, financieros u operacionales, de acuerdo a las ramas internacionales obligatorias en la práctica de la auditoría, usando para estos fines, eficaces y efectivos procedimientos con técnicas idóneas de investigación aplicables al hecho y circunstancia relativas de los estados financieros que ejecuta el contador público con basamentos para fundamentar su posición en el proceso de la acción de la auditoría y de esta manera obtener informes de auditoría eficaces para la toma de decisiones.

Venezuela, al igual que muchos países del mundo cuenta con infinidad de empresas mercantiles y unidades económicas donde los profesionales de la

contaduría ejercen la práctica de la auditoría orientada a dar atenciones a las necesidades de exámenes y avalúos de comportamientos de los estados financieros, registros, operaciones y actividades de una organización económica o entidad mercantil donde el auditor expresa su opinión y/o declaración generando recomendaciones para favorecer a su mejoramiento en la acción; todo con base en los postulados de las normas internacionales de auditoría (NIA), vigente en Venezuela desde el año 2006 según decisión tomada por la FCCPV los días 30 y 31 de enero en el Estado Portuguesa.

Los contadores públicos venezolanos desarrollan sus actividades laborales en las distintas empresas de su geografía ajustándose a las normas internacionales de auditoría, usadas en los exámenes financieros para formar opiniones imparciales sobre bases objetivas; al igual utilizadas para examinar y evaluar actividades sistemáticas en una organización, y/o estudiar la eficiencia y economía en el uso de recursos, proporcionando evidencias de los trabajos efectuados con dictamen emitidos.

En este sentido la problemática se acentúa en algunos casos, cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor sin determinar cómo afectará a la auditoría del trabajo del otro auditor, dejando de considerar si la propia participación del auditor es suficiente para actuar como principal, el riesgo de errores en los estados financieros de los componentes auditados por el otro auditor y sin la realización de procedimientos para tener participación importante en la auditoría.

Es significativo destacar la importancia de la cooperación entre auditores para tener un efecto relevante sobre la auditoría; situación ésta que pasa desapercibida en los procesos de auditoría que se hacen en algunas empresas entorpeciendo la efectividad del trabajo de auditoría que se hace; en este sentido podría ser que las consideraciones sobre los informes carezcan de objetividad en la expresión de opiniones ya sean éstas con salvedad, abstención de opinión,

limpia y otras ; ya que hay limitaciones de juicio en el alcance de la auditoria. Si alguna entidad, en este caso el auditor, determina la necesidad de usar el trabajo de un experto, el mismo está en la obligación de considerar la importancia del estado financiero, la complejidad del asunto y la calidad de evidencias en la auditoria disponible; de lo contrario podría en riesgo la objetividad de la auditoria.

En este sentido la situación problemática que se plantea, tal vez se refleje en ciertas entidades empresariales, mercantiles y unidades económicas de la ciudad de puerto la cruz, en el estado Anzoátegui, la cual podría estar envueltas en auditoria carecientes de objetividad cuando se usa el trabajo de otro auditor con la necesidad del uso del trabajo de un experto; este fenómeno podría estar dándose en la aplicación del proceso de auditoría relacionado con las normas internacionales 600 y 620 respectivamente, por el profesional de la contaduría pública asignado para la acción de la ejecución de auditoría.

### **1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.**

En la relación de la problemática planteada, la investigación se orienta hacia el logro de objetivos previstos, los cuales darán sentido al estudio. Entre ellos se tienen:

#### **1.3.1 Objetivo General.**

Análisis de las normas internacionales de auditoría, relacionadas con el, uso del trabajo de otro auditor (NIA 600), y uso del trabajo de un experto (NIA 620).

#### **1.3.2 Objetivos Específicos.**

✓ Analizar las bases teóricas de las normas internacionales de auditoria que engloban el uso del trabajo de otro auditor (NIA 600) y el uso del trabajo de un experto (NIA 620), con el fin de comprobar el grado de cumplimiento en la aplicación de las mismas.

- ✓ Determinar los aspectos profesionales y experienciales del contador público asignado para la auditoría en la entidad (objeto de estudio), en el estado Anzoátegui.
- ✓ Desarrollar mediante la utilización de un instrumento de estudio el uso del contenido de las NIA 600 y NIA 620.
- ✓ Analizar el proceso de auditoría desarrollado mediante el instrumento de medición.

#### **1.4 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.**

La justificación de esta investigación se determina por cuanto permite abordar conocimientos teóricos sobre los enfoques relacionados con la responsabilidad del auditor ante el uso del trabajo de otros como consecuencia de la adopción en Venezuela de las NIAs. A partir de los resultados obtenidos en esta investigación se espera generar temas de controversia que den inicio a investigaciones futuras para seguir explorando temáticas similares que posibiliten al contador público a la realidad social con sus decisiones acertadas y aplicadas en férreos principios éticos.

La relevancia social de esta investigación se evidencia ya que sirve como instrumento de actualización en lo concerniente al Uso del Trabajo de Otros específicamente lo tratado en las NIAs 600 y 620, La relevancia científica se muestra al materializar la utilidad de los aspectos considerados en la investigación, referidos a las NIAs ya mencionadas en virtud de la decisión tomada por la FCPV, en el Directorio Nacional Ampliado, realizado en la ciudad de Araure, Estado Portuguesa, durante los días 30 y 31 de enero de 2004 en la cual se decidió la adopción de las NICs, NIAs y NIC-SP, esta adopción comenzó en el año 2006 para las empresas reguladas por la Comisión Nacional de Valores, para el año 2008 se tenía planteado comenzar la aplicación a las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) y desde este año 2009 se aplicaría al resto de las

organizaciones, esta afirmación según la Federación en el Directorio Nacional Ampliado realizado en Porlamar durante los días 26 y 27 de agosto de 2005.

Sin embargo en el año 2007 en Directorio Ampliado de Cumaná se aprobó la adopción del código de ética a la IFAC y las Normas Internacionales de auditoría interna, en marzo de 2007, la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela estableció la fecha de adopción de las Normas Internacionales, la cual será en diciembre de 2008, para las grandes empresas y diciembre de 2010 para las Pyme.

La finalidad que se persigue en este estudio es detectar si en los procesos de auditoria los profesionales asignados están cumpliendo a cabalidad con las normas internacionales de auditoria específicamente en las (NIA 600) relacionada con el trabajo de otro auditor y la (NIA 620) con el trabajo de un experto. En este sentido se justifica la investigación porque se pretende evaluar los procesos auditados para detectar la veracidad de la utilidad y la aplicabilidad de los postulados contentivos en las normas internacionales de auditoria por los profesionales de la contaduría pública asignados al trabajo de la revisión analítica del control interno y registros de contabilidades en entidades mercantiles y unidades económicas para opinar sobre sus estados financieros; ya sean éstos: auditoria externa, auditoria interna, auditoria gubernamental, auditoria financiera o auditoria operacional.

Académicamente, se justifica la investigación ya que de este modo la adquisición de conocimientos nos permitirá obtener la información necesaria para defendernos a nivel profesional al momento de ponerlo en practica, aunado a lo antes expuesto tendremos acceso a observar hasta que punto el profesional de la auditoria se rige por las Normas Internacionales de Auditoria, al momento de utilizar el trabajo de otros para desarrollar el trabajo adquirido en su ámbito laboral.

### **1.5 LIMITACIONES.**

La investigación que se realiza tiene un criterio de comportamiento, por lo tanto es factible su realización, además es viable porque se pueden obtener fuentes de datos confiable para el seguimiento del mismo; el lugar y ubicación del área del objeto de estudio es de fácil acceso ya que se localiza en la ciudad de puerto la cruz, pero si podría haber limitaciones con respecto al tiempo asignado para cubrir todo el proceso de investigación.

## G L O S A R I O

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

**Auditoria externa.** Es un examen de estados financieros hecho con el fin de formar una opinión imparcial sobre bases objetivas.

**Auditoria interna.** Es una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la organización.

**Auditoria gubernamental.** Es el estudio de eficiencia y economía en la utilización de los recursos; por ejemplo el equipo del gobierno.

**Auditoria financiera.** Es un examen sistemático de los estados financieros, los registros y las operaciones correspondientes para determinar la observancia de los P.C.G.A. de las políticas de la administración y de los requisitos fijados.

**Auditoria operacional.** Es el examen sistemático de las actividades de una organización o de un segmento estipulado de las mismas en relación con objetivos específicos, a fin de evaluar el comportamiento, señalar las oportunidades de mejorar y generar recomendaciones para el mejoramiento o para favorecer la acción. El examen computarizado de una empresa, la evaluación de su eficacia y confiabilidad y las recomendaciones para el mejoramiento del sistema.

**Normas de auditoria.** El auditor debe realizar su examen de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), Reglamento de Preparación de Información Financiera,

Manual de Preparación de Información Financiera y los pronunciamientos profesionales vigentes en el Perú.

**Uso del trabajo de otro auditor (NIA 600).** Esta norma requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significatividad 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.

**Uso del trabajo de un experto (NIA 620).** El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista como evidencia de auditoría. Cubre la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un especialista, las destrezas y competencia necesaria, la evaluación de su trabajo y la referencia al especialista en el informe del auditor.

**Auditor.** El auditor es la persona con la responsabilidad final de la auditoría. Este término también se usa para referirse a una firma de auditoría (para facilidad de referencia, se usa el término auditor en todas las NIAs cuando se describe tanto auditoría como servicios relacionados que pueden prestarse. Esta referencia no pretende implicar que una persona que desempeñe servicios relacionados necesariamente tenga que ser el auditor de los estados financieros de la entidad).

**Auditor continuo.** El auditor continuo es el que auditó y dictaminó sobre los estados financieros del período anterior y continúa como auditor del período actual.



**Auditor entrante.** El auditor entrante es el del período actual quien no auditó los estados financieros del periodo anterior.

**Auditor externo.** Donde sea apropiado se usan los términos auditor externo y auditoría externa para distinguir al auditor externo de un auditor interno y para distinguir la auditoría externa de las actividades de auditoría interna.

**Auditor principal.** 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.

**Experto.** Significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría.

**Evidencia Persuasiva.** Es aquella evidencia que permite al auditor eliminar toda duda importante, a pesar de que la misma no sea suficiente para eliminar todas las dudas existentes. El hecho de que el auditor pueda tener alguna duda con respecto a la razonabilidad de su evidencia, en cuanto exista la posibilidad de que esta pueda poseer errores o contener información desvirtuada, hace que

generalmente la evidencia que se obtiene sea de carácter persuasivo más que convincente.

**Los estados financieros y la administración.** Los estados financieros son responsabilidad de la administración (Directorio y Gerencia. Esta responsabilidad incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas contables apropiadas, el desarrollo de estimaciones contables y la protección de los activos de la empresa.

**Responsabilidad del auditor.** La responsabilidad del auditor es proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros han sido presentados adecuadamente en todos sus aspectos materiales e informar sobre ellos.

**Programa de auditoría.** El resultado de la planeación de la auditoría se condensa habitualmente en un programa. El mismo que incluye el rubro o la cuenta a examinar, los objetivos que se persiguen, los procedimientos de auditoría a aplicar. En este documento debe considerarse las fechas de evaluación, iniciales de evaluador y otros aspectos pertinentes.

**Procedimientos de auditoría.** Es el conjunto de técnicas y prácticas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias.

**Técnicas de auditoría.** Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión. Se pueden aplicar técnicas de verificación ocular, orales, escritas, documentales y físicas.

**Evidencia de auditoría.** Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante la labor de

auditoría a través de observaciones, inspección, entrevistas y examen de los registros. La actividad de auditoría se dedica a la obtención de evidencia, dado que esta provee una base racional para la formulación de juicios u opiniones. La evidencia incluye documentos, fotografías, análisis de hechos efectuados por el auditor y en general, todo material usado para determinar si los criterios de auditoría son alcanzados.

**Papeles de trabajo.** Son los documentos elaborados por el auditor en los que se registra la información obtenida, como resultado de las pruebas realizadas durante la auditoría y sirve de soporte al Informe. Constituyen el vínculo entre el trabajo de planeamiento, ejecución e informe de auditoría; por lo tanto, deben contener la evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones.

**Hallazgos de auditoría.** Se denomina hallazgo de auditoría al resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen a una cuenta, rubro, partida, área, actividad u operación. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos en la empresa bajo examen que merecen ser comunicados en el Informe. Sus elementos son condición, criterio, causa y efecto.

**Alcance de una auditoría.** El término alcance de una auditoría se refiere a los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.

**Alcance de una revisión.** El término alcance de una revisión se refiere a los procedimientos de revisión que se consideren necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la revisión.

## **C A P I T U L O I I**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1 Fundamentos teóricos.**

##### **2.1.1 Evolución De La Auditoría.**

La auditoría es una labor profesional del contador público, que tradicionalmente ha consistido en el examen de los estados financieros de todo tipo de organizaciones, realizado con la finalidad de emitir una opinión o dictamen sobre los mismos, en lo cual se origina la denominación y su carácter de "financiera". Esta opinión o dictamen concerniente al examen financiero, tiene un modelo uniforme y reglas claras para su estructuración, las mismas que son de aceptación general en el ámbito mundial.

Sin embargo, la complejidad del entorno económico, tanto dentro de nuestro país como en el resto del mundo, se ha visto reflejada en la información financiera de las organizaciones, que tiene que responder a un gran número de cambios en prácticamente todos los aspectos de la actividad económica: mercados, financiamiento, tecnologías de producción, patrones de inversión, etc. Esta situación ha hecho que la actividad del contador público, también se haga más compleja no sólo durante el desarrollo de su intervención como auditor, sino en el momento de redactar su informe, el mismo que debe responder a una gran diversidad de situaciones y a una amplia gama de finalidades.

Por otra parte, el desarrollo, evolución y modernización de las organizaciones o entidades; cualquiera sea su tipo o clase, privadas o públicas que se ha producido en un mundo cambiante casi permanentemente por los efectos de la evolución tecnológica, la investigación científica, el incremento vertiginoso del conocimiento, la depuración y perfeccionamiento de los sistemas de información, la internacionalización de los mercados y el fenómeno de la globalización que

parece no tener límite, han generado una diversificación de operaciones que realizan y abarcan tales organizaciones y entidades, así como la aparición de corrientes empresariales, institucionales y de gobierno relativas a niveles de calidad, altos rendimientos y competitividad.

Actualmente, se utilizan distintas y variadas denominaciones de tipos o modelos de auditoría, muchas de ellas incluso normalizadas; así con frecuencia nos encontramos entre las menciones más actualizadas y utilizadas, con las siguientes:

- Auditoría Operacional
- Auditoría Operativa
- Auditoría de Cumplimiento
- Auditoría de Legalidad
- Auditoría Administrativa
- Auditoría Técnica
- Auditoría Ecológica
- Auditoría de Sistemas
- Auditoría Analítica
- Auditoría de Informática
- Auditoría Interna
- Auditoría Tributaria
- Auditoría Gubernamental

Por supuesto que hay muchas más denominaciones, que aquí no se mencionan porque son las menos utilizadas o están desactualizadas. Dentro de esta perspectiva, el diseño del informe o dictamen está directamente relacionado con el tipo de auditoría o examen realizado; y éste a su vez, de acuerdo a la de la revisión o alcance del trabajo realizado.

El concepto que tienen los usuarios y/o beneficiarios de los servicios que presta un profesional contable como auditor, sobre los tipos de auditorías anteriormente mencionados, está más o menos estandarizado y por tanto, es de

aceptación general, aunque siempre habrá de encontrarse distintos matices de enfoques o conceptos de las mismas. Recientemente, algunos tratadistas o expertos nos plantean nuevas formas o tipos de auditoría, siguientes:

#### **2.1.1.1 Auditoría De Regularidad**

Abarca el examen financiero y los exámenes de cumplimiento u observancia legal y la evaluación de la probidad administrativa con que se desempeña la unidad económica en cuestión, tanto en el sector privado como público.

#### **2.1.1.2 Auditoría Social**

Es el examen y evaluación de las entidades públicas y empresas respecto de su trascendencia y responsabilidad en la vida social de un país, de las circunstancias implicantes en la sociedad civil, del rol que cumplen en la sociedad; que en el caso de entidades públicas debe estar orientada, entre otros a satisfacer las necesidades de información de la sociedad. Una derivación de esta auditoría es la auditoría ambiental o auditoría de la ecología.

#### **2.1.1.3 Auditoría Global**

Es una auditoría multidisciplinaria que incluye los exámenes de ética empresarial (auditoría integrada), de equidad social (auditoría social) y de protección ambiental (auditoría ambiental).

#### **2.1.1.4 Auditoría De Calidad**

Es la revisión periódica y estudio del grado de implantación del sistema de calidad de la organización, del que se puede extraer conclusiones e implantar mejoras. (La normatividad de calidad ISO 9000 En Empresas de Servicios.) Es un examen independiente y sistemático para determinar si las actividades de calidad y los resultados relacionados con ellas cumplen las medidas planificadas, y si estas medidas se llevan a la práctica de forma eficaz y son las adecuadas para alcanzar los objetivos. (Manual de auditoría de la calidad.- Norma ISO 8402).

La ASQC (Sociedad Americana para el Control de Calidad) define a la auditoría de calidad, como un examen sistemático de las actuaciones y decisiones de las personas con respecto a la calidad, con el objeto de verificar o evaluar de manera independiente e informar del cumplimiento de los requisitos operativos del programa de calidad, o la especificación, o los requisitos del contrato del producto o servicio. La auditoría de calidad tiene 4 modalidades: Auditoría de Producto, Auditoría de Proceso, Auditoría de Sistema y, Auditoría de Vendedor (Arter R. Dennis, 1993).

#### **2.1.1.5 Auditoría Ambiental**

Es el examen de eficiencia y eficacia de las entidades, en la administración del medio ambiente, en términos de las formas de la intervención estatal: conservación, protección, uso y explotación. Tiene por finalidad la protección y preservación del medio ambiente, sus recursos y el entorno natural de la sociedad; y por tanto se incluye dentro de la auditoría social

#### **2.1.1.6 Auditoría De Control Interno**

Es la evaluación de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad, con el propósito de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos. Esta evaluación tendrá el alcance necesario para dictaminar sobre el control interno y por lo tanto, no se limita a determinar el grado de confianza que pueda conferirse para otros propósitos

#### **2.1.1.7 Auditoría De Gestión**

Es el examen que se efectúa a una entidad, con el propósito de evaluar la eficacia de la gestión en relación con los objetivos generales, su eficiencia como organización y, su actuación y posicionamiento desde el punto de vista competitivo, con la finalidad de emitir un informe sobre la situación global de la misma y la actuación de la dirección.

### **2.1.1.8 Auditoría Comprensiva**

Es el examen diseñado para informar sobre la administración de los recursos monetarios, humanos y físicos, así como proveer el mayor grado de responsabilidad en el desembolso de los fondos públicos. Incluye evaluar la adecuación de los sistemas y controles administrativos, para asegurarlos respecto a la economía eficiencia y efectividad. Esta auditoría es concebida por algunos expertos, como la amalgama de la auditoría de regularidad y la auditoría de gestión, en cambio otros la denominan como auditoría integrada; pero en todo caso, se debe tener cuidado en no confundirla ni denominarla como auditoría integral. El fundamento de esta auditoría es la "Responsabilidad", concepto muy repetido en la actualidad, sobre todo para aplicarlo a las entidades del sector público y que fuera propuesto por la oficina del auditor general de Canadá (Contraloría General de Canadá) en la ciudad de Ottawa, todavía en 1975 como "Accountability" término que aunque no tiene una traducción precisa, en español debe entenderse como "la obligación de responder por una responsabilidad que ha sido conferida; es decir, responder ante una autoridad superior por recursos o deberes encomendados" concepto que implica la existencia de dos partes, una que asigna la responsabilidad y otra que la acepta con el compromiso de informar sobre la manera en que ha sido desempeñada.

### **2.1.2 Auditoría Integral**

Luego de este breve repaso de modalidades de exámenes de auditoría, resulta inevitable e ineludible plantearnos las interrogantes siguientes: ¿Todas ellas confluyen en la auditoría integral?, ¿qué otros enfoques o connotaciones tiene la auditoría integral?, ¿cuál es el verdadero alcance de la auditoría integral? La auditoría integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y, al manejo de una entidad; con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos, o los comportamientos generalizados.



La auditoría integral implica la ejecución de un trabajo con el alcance o el enfoque, por analogía, de las auditorías financiera, de cumplimiento, de control interno y de gestión.

#### **2.1.2.1 Definición Y Objetivos De La Auditoria Integral**

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

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

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

### **2.1.2.2 Principios Generales De Auditoria Integral**

*Independencia:* Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libres de toda clase de impedimentos personales profesionales o económicos, que puedan limitar su autonomía, interferir su labor o su juicio profesional.

*Objetividad:* Establece que en todas las labores desarrolladas incluyen en forma primordial la obtención de evidencia, así como lo atinente a la formulación y emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial sustentada en la realidad y en la conciencia profesional.

*Permanencia:* Determina que la labor debe ser tal la continuación que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación del proceso generador de actividades.

*Certificación:* Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir, tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

*Integridad:* Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

*Planeamiento:* Se debe definir los objetivos de la Auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

*Supervisión:* El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de la auditoría y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.

*Oportunidad:* Determina que la labor debe ser eficiente en términos de evitar el daño, por lo que la inspección y verificación /deben ser ulteriores al acaecimiento de hechos no concordantes con los parámetros preestablecidos o se encuentren desviados de los objetivos de la organización; que en caso de llevarse a cabo implicarían un costo en términos logísticos o de valor dinerario para la entidad.

*Forma:* Los informes deben ser presentados por escrito para comunicar los resultados de auditoría, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.

*Cumplimiento de las Normas de Profesión:* Determina que las labores desarrolladas deben realizarse con respecto de las normas y postulados aplicables en cada caso a la práctica contable, en especial, aquellas relacionadas con las normas de otras auditorías especiales aplicables en cada caso.

### **2.1.2.3 Normativa; Procedimientos.**

Para que el ejercicio de la Auditoría Integral se desarrolle en un ambiente controlado, es importante conducirla dentro de un concepto de normas que provean una estructura, como la posibilidad de pronosticar los resultados. La aplicación de normas ayudará a desarrollar una auditoría de alta calidad respondiendo a la necesidad de completar tareas difíciles en forma oportuna, evitando formar juicios prematuros basados en información incompleta por la

falta de tiempo, asimismo, establecen orden y disciplina, produciendo auditorías efectivas, garantizando la veracidad de los hallazgos y el soporte adecuado para las recomendaciones, consecuentemente habrá una mayor aceptación por parte de la gerencia.

Otro beneficio importante de las normas es que se logra una mayor uniformidad en la terminología utilizada para describir auditorías más amplias que las financieras. Tales auditorías se han descrito como auditorías de operaciones. Administrativas, de desempeño, y con otra variedad de nombres. La terminología ha sido confusa debido a que no existen definiciones generalmente aceptadas. Debido a la reciente aplicación de la auditoría integral en el sector privado de países desarrollados como, Estados Unidos, Inglaterra, Gales y Canadá, no existen aún normas autorizadas que la regulen. Sin embargo, como su origen se encuentra en la Auditoría Gubernamental, se pueden considerar aplicables, al menos en parte, las normas emitidas por la GAO, para la Auditoría de organizaciones del gobierno, programas, actividades y funciones. El Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (AICPA), nombró un comité formado por siete miembros el cual realizó un amplio estudio del papel y de las responsabilidades del auditor independiente que había un vacío entre el desempeño de los Auditores Independientes y las necesidades y expectativas de los usuarios de Estados Financieros Auditados. Por tal circunstancia, el AICPA le ha dado seguimiento a las normas GAO, revisándolas y emitiendo informes con los comentarios correspondientes a fin de darle el apoyo necesario para que puedan ser desarrolladas en el sector privado. En 1973, emitió su primer informe declarando que estaba de acuerdo con la filosofía y objetivos presentados por la GAO, considerándola como parte de la evolución y crecimiento de la disciplina de Auditoría. Entre algunos de los informes emitidos por el AICPA, que forman parte de los lineamientos adicionales para la ejecución de la Auditoría Integral, están:

■ Lineamientos para la participación de contadores públicos en tareas de Auditoría Gubernamental a fin de evaluar la economía, eficiencia y resultados de programas.

■ Tareas de Auditoría Operacional.

Este último fue preparado con la idea de definir actividades de Auditoría Integral, efectuado por contadores públicos para proveer información sobre las mismas y señalar diferencias con otros tipos de Auditoría. Los lineamientos emitidos por el AICPA y las normas de la GAO, guían la Auditoría Integral, pero no contienen todo ni son definitivas, por lo que se siguen desarrollando prácticas y procedimientos en las unidades de auditoría interna, para asegurar la consistencia y calidad de la labor que llevan a cabo.

Las normas de la GAO se dividen en dos áreas principales:

1. Auditoría Financiera
2. Auditoría Operativa.

Las dos deberán observar la aplicación de las normas generales relacionadas a la capacidad profesional del personal, la independencia de la organización de auditoría y de su personal, el debido cuidado profesional con que debe practicarse la auditoría y prepararse los informes respectivos, y la aplicación de controles de calidad.

Otro tipo de normas son las específicas a cada tipo de auditoría, que incluyen normas para el trabajo de campo y para la presentación del informe. Las normas para ejecución del trabajo establecen que este debe ser adecuadamente planeado para obtener evidencia relevante, competente y suficiente a fin de alcanzar los objetivos de la auditoría, incluyendo no sólo la naturaleza de los procedimientos del auditor, si no también su extensión. Las normas para la presentación del informe hacen énfasis, que este debe ser preparado por escrito para comunicar los resultados de cada auditoría, reduciendo así el riesgo de que

sean mal interpretados y facilitando el seguimiento para determinar si se han adoptado las medidas correctivas apropiadas. A continuación se presenta un resumen de las principales normas generales y específicas gubernamentales que la Auditoría integral aplica en su desarrollo, incluyendo las modificaciones de la revisión de 1994.

#### **2.1.2.4 Normas Generales.**

■ *Capacidad Profesional:* El personal designado deberá poseer la capacidad profesional necesaria para realizar las tareas que se requieren. Busca garantizar que los auditores mantengan su capacidad profesional y cumplan con los siguientes requisitos: Conocimiento de métodos y técnicas, de los organismos, programas y funciones, habilidad para comunicarse con claridad y eficacia y la pericia necesaria para desarrollar el trabajo encomendado.

■ *Independencia:* La organización de auditoría y cada uno de los auditores deben estar libres de impedimentos que comprometan su independencia y además, mantener una actitud y apariencia de ésta.

■ *Debido Cuidado Profesional:* Debe tenerse el debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y preparar los informes correspondientes.

■ *Control de Calidad:* Establece que las organizaciones de auditoría deben tener una propiedad o sistema interno de control de calidad y participar en un programa de revisión externa del mismo, para asegurar de que se cumple con las normas de auditoría y que se han establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados.

#### **2.1.2.5 Normas para el Trabajo**

■ *Planeamiento:* Se debe definir los objetivos de la auditoría, el alcance y metodología dirigida a conseguir esos logros.

■ *Supervisión:* El personal debe ser adecuadamente supervisado para determinar si se están alcanzando los objetivos de auditoría y obtener evidencia suficiente, competente y relevante, permitiendo una base razonable para las opiniones del auditor.

■ *Disposiciones Legales y Regulaciones:* El auditor debe estar alerta a situaciones de posibles fraudes, abusos o actos ilegales, por lo que debe diseñar la auditoría de tal manera que proporcione una seguridad razonable sobre el cumplimiento de disposiciones legales.

#### **2.1.2.6 Normas para la Presentación de Informes**

■ *Forma:* Los informes deben ser preparados por escrito para comunicar los resultados de auditoría, y ser revisados en borrador por los funcionarios responsables de la dirección de la empresa.

■ *Oportunidad:* Los informes deben ser preparados lo más pronto posible a fin de ser utilizados oportunamente.

■ *Presentación del Informe:* Los datos en forma exacta y razonable describirán los hallazgos de manera convincente, clara, sencilla, concisa y completa.

■ *Contenido del Informe:* Se deben incluir los objetivos de la auditoría, alcance y metodología para comprender su propósito.

#### **2.1.2.7 Informes.**

Con base en el resultado de su examen evidencia y, de acuerdo con las funciones realizadas, Auditoría Integral otorga los siguientes informes o documentos expresados a través de medios comunicables, en los cuales se explica en formas detallada la labor desempeñada, así como los resultados obtenidos. Dichos informes contienen el dictamen correspondiente. Se entiende por dictamen, el concepto u opinión emitido por el auditor con base en un juicio

profesional idóneo. Los informes de Auditoría Integral en su configuración permiten juzgar la calidad y cantidad de la evidencia. Es por ello, que en la Auditoría Integral no se debe entregar informes de tipo estándar o uniforme, ya que este modelo puede distorsionar o disminuir el grado de información que se consigna.

En la Auditoría Integral se deben preparar por lo menos los siguientes informes o documentos suscritos contentivos de la opinión profesional: Un informe anual con el dictamen respectivo, el cual, incluye la opinión sobre la totalidad del ente económico, partiendo de los estados financieros de cierre de ejercicio preparados por la administración, con una explicación detallada de la labor desempeñada. Dicho informe por lo tanto contendrá al menos las siguientes manifestaciones por parte del auditor:

- a. Sobre los Estados Financieros:
  - Si el examen se realizó con sujeción a las normas generales de Auditoría Integral y a las normas que rigen la profesión contable.
  - Si el examen realizado tuvo o no, limitaciones en el alcance o en la práctica de las pruebas.
  - Si los estados financieros presentan de manera fidedigna la situación financiera de la entidad y los resultados de las operaciones durante el respectivo período y su integridad.
  - Si el sistema de información contable se lleva de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas legales sobre la materia.
  - Si la sociedad cumple oportunamente sus obligaciones con terceros, en especial aquellas de contenido patrimonial.
  - Si los análisis financieros que realiza la administración son confiables y la aplicación y uso de los estados financieros en la toma de decisiones.
  - Si los resultados financieros corresponden a procesos de decisión idóneos.
  - Si no se ha manipulado el sistema de información contable y si el mismo ha sido inspeccionado de manera integral; las reservas o salvedades sobre la fidelidad



de los estados financieros si las hubiere, las que deben ser expresadas en forma clara, completa y detallada.

b. Sobre el Desempeño y la Gestión de los Administradores.

- Si los administradores han cumplido integralmente con las obligaciones que les competen, en especial con aquellas de contenido patrimonial y, con las recomendaciones de la Auditoría Integral
- Si la gestión administrativa ha sido eficiente, eficaz y económica en los términos del ramo o industria al cual pertenece el ente económico y, su correspondiente evaluación.
- Si el control interno ha sido implantado, operado y desarrollado por la administración en forma eficiente, así mismo un concepto sobre si el mismo es adecuado y un estudio sobre la efectividad.
- Si las operaciones sociales aprobadas por los administradores y sus actuaciones, se han desarrollado con respeto de las normas legales y estatutarias, así como de las órdenes e instrucciones impartidas por los órganos sociales, sus cuerpos delegatarios de funciones y las estructuras de regulación aplicables al ente económico.
- Si los informes de los administradores se ajustan al desarrollo de las operaciones sociales concuerdan con los estados financieros y, reflejan el resultado de la gestión.
- Si tuvo limitaciones o restricciones por parte de la administración para la obtención de sus informaciones o para el desempeño de sus funciones.
- Si el proyecto de distribución de las utilidades repartibles presentado por los administradores es confiable e íntegro y, si tales utilidades son el resultado de una gestión eficiente.
- Si la situación patrimonial del ente permite la continuidad de la compañía como empresa en marcha.
- Si los procesos de decisión corresponden al tipo de ente económico y si estos son adecuados conforme las afirmaciones explícitas e implícitas contenidas en los

estados financieros, las observaciones, reservas o salvedades si las hubiere, las que deben ser expresadas en forma clara, completa y detallada.

c. Sobre el control organizacional.

■ Si el control interno existe y si este es adecuado en los términos y características de la organización del ente económico objeto de Auditoría Integral. Así mismo, un análisis sobre su efectividad y sobre sus fortalezas y deficiencias.

d. Sobre los procesos operacionales.

■ Si cada operación, actividad y proceso que se realiza al interior del ente económico, tiene establecido un procedimiento secuencial acorde con los objetivos trazados.

e. Sobre el cumplimiento de la regulación y legislación por parte del ente, con énfasis en los aspectos relacionados con el Estado, con la comunidad y con los trabajadores.

f. Sobre el entorno que rodea al ente económico, sus amenazas y riesgos. En especial si el ente económico se encuentra estructurado para afrontar la competencia, aprovechar las oportunidades de negocios, neutralizar los riesgos y adaptarse a las condiciones cambiantes del mercado.

g. Sobre los demás hallazgos obtenidos que deban revelarse, así como la forma en que se llevaron a cabo las funciones desarrolladas por la Auditoría Integral.

Igualmente la Auditoría Integral producirá informes parciales o intermedios, los cuales deben tratar los temas de mayor importancia a juicio del auditor, así

como su opinión en relación con los estados financieros de cortes intermedios. Informes eventuales oportunos, sobre los errores, irregularidades o actos desviados o improcedentes que no obstante haber sido puestos en conocimiento de los administradores, no hubiesen sido corregidos en un tiempo prudencial. Así mismo, informes sobre la inobservancia de sus recomendaciones por parte de la administración.

### 2.1.3 Diferencias Entre Auditoría Integral Y Auditoría De Estados Financieros.

Elementos	Auditoría de Estados Financieros	Auditoría Integral
Propósito	Emitir opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los Estados financieros tomados en conjunto.	Evaluar y comprobar el logro de operaciones económicas, eficientes y efectivas en una empresa, examinando sus controles internos de apoyo y las bases de datos. Además probar el sistema de medición de la Gerencia.
Finalidad	Dar seguridad a los usuarios externos sobre la objetividad de la información financiera.	Ayudar a la más alta autoridad de una empresa o a la dirección de un ente a mejorar las operaciones y actividades en término de eficiencia en el uso de los recursos y el logro de objetivos operativos mediante la proposición de alternativas de solución.
Alcance	Actividades financieras y económicas, así como la función de control en el área	La organización total de la empresa, o solo algunas de sus reparticiones y operaciones enfocando su evaluación al

	financiera.	sistema de control gerencial, comprende al ente económico incluido en el entorno que lo rodea.
Elementos	Auditoría de Estados Financieros	Auditoría Integral
Enfoque	Persigue la correcta determinación del Balance General y Estado de Resultados.	Persigue la obtención de eficiencia, economía y eficacia de los recursos materiales y humanos que posee la entidad.
Aporte en solución de problemas	No es responsable de proponer soluciones	Si es responsable de buscar alternativas de solución a los problemas.
Procedimientos	Planeación anticipada de las pruebas a realizar de acuerdo a la actividad económica de la empresa que permita obtener una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.	Planeación estratégica del trabajo que permita una labor integral, oportuna y permanente de las operaciones del ente auditado.
Labor de seguimiento a problemas	No existe responsabilidad.	Es responsable de dar seguimiento a cada problema surgido.
Informe a emitir	Dictamen sobre la razonabilidad de los Estados financieros de acuerdo a Normas y procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados.	Informe con opinión de los resultados del área, actividad u operación auditada tendiente a formular recomendaciones para lograr los objetivos propuestos.
Objeto de examen	Estados Financieros, registros contables y documentos anexos.	Actividades, operaciones, programas o toda la organización en sí, además de elementos indicadores y normas de rendimiento medibles.

## 2.1.4 Marco Conceptual De La Auditoria Integral Como Servicio De Aseguramiento

### 2.1.4.1 Definición

La auditoría integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la siguiente temática: la información financiera, la estructura del control interno, el cumplimiento de las leyes pertinentes y la conducción ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos: con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre la temática y los criterios o indicadores establecidos para su evaluación.

De acuerdo con la definición anterior, los objetivos de una auditoria integral ejecutada por un contador público independiente son:

- Expresar una opinión sobre si los estados financieros objetos del examen, están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelaciones que le son aplicables. Este objetivo tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros, finales o intermedios, tornados de forma integral están libres de manifestaciones erróneas importantes. Certeza razonable es un término que se refiere a la acumulación de la evidencia de la auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay manifestaciones erróneas substanciales en los estados financieros tomados en forma integral.
- Establecer si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias estatutarias y de procedimientos que le son aplicables. El propósito de esa revisión es proporcionar al auditor una *certeza* razonable si las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos que las rigen.
- Si la entidad se ha conducido de manera ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos. El grado en que la administración ha cumplido adecuadamente con las obligaciones y atribuciones que han sido asignadas y si tales funciones se han ejecutado de manera eficiente, efectiva y económica.

■ Evaluar el sistema global del control interno para determinar si funciona efectivamente para la consecución de los siguientes objetivos básicos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad en la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

En la presente investigación se enmarca la auditoría integral en un servicio de aseguramiento, con todos los elementos señalados en la norma internacional para esta clase de servicios. Para dotar al lector de algunas herramientas básicas que sirven para calificar los servicios de aseguramiento, a continuación se incluyen los elementos esenciales de la norma internacional sobre esta clase de servicios profesionales.

El Consejo de Estándares internacionales de Auditoría y Servicios de Aseguramiento (IAASB), de la Federación Internacional de Contadores emitió en junio del año 2000 una norma internacional sobre servicios de aseguramiento (International Standard On Assurance Engagements - ISAE) en la que establece una estructura conceptual para los servicios de aseguramiento que tienen como objetivo fortalecer la credibilidad de la información a un nivel alto o moderado. Uno de los objetivos de la estructura conceptual, incluida en la norma, es diferenciar un servicio de aseguramiento de otros servicios prestados por la profesión contable, lo cual no quiere decir que los contadores profesionales no deban emprender los otros servicios, sino que tales trabajos no están cubiertos por la estructura conceptual y los principios generales incluidos en la norma sobre servicios de aseguramiento.

La Norma internacional sobre Servicios de Aseguramiento tiene tres propósitos:

- Describir los objetivos y los elementos de los servicios de aseguramiento que tienen la intención de proveer niveles de aseguramiento ya sean altos o moderados (*párrafos 4- 30*);

- Establecer estándares para y proveer orientación dirigida a los contadores profesionales en práctica pública en relación con el desempeño de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de aseguramiento (*párrafos 31-74*); y
- Actuar como una estructura conceptual para el desarrollo por parte de IAASB de estándares específicos para tipos particulares de servicios de aseguramiento.

Señala la norma que cuando se contrata un contador profesional para ejecutar un servicio de aseguramiento para el cual existen estándares específicos, aplican esos estándares: si no existieren estándares específicos para un servicio de aseguramiento, aplica esta norma. Cuando un contador profesional en práctica pública ejecuta un contrato que tiene la intención de proveer un nivel alto de aseguramiento para el cual no existen estándares específicos, se deben seguir el estándar y los principios señalados en los *párrafos 31- 74*. La Norma sobre Servicios de Aseguramiento no sustituye las Normas Internacionales de Auditoría (ISAs). Por ejemplo, no aplica a una auditoría o revisión de estados financieros.

#### **2.1.4.2 Objetivos De Un Servicio De Aseguramiento**

De acuerdo con la Norma Internacional, el objetivo de un servicio de aseguramiento es el de permitir que un contador profesional evalúe un asunto determinado que es responsabilidad de otra parte, mediante la utilización de criterios adecuados e identificables, con el fin de expresar una conclusión que transmita al supuesto destinatario un cierto nivel de confiabilidad acerca del tema en cuestión. Los servicios de aseguramiento realizados por contadores profesionales pretenden incrementar la credibilidad de la información acerca de un asunto determinado, mediante la evaluación de si el tema en cuestión está de conformidad, en todos los aspectos importantes, con criterios adecuados, mejorando, de esta manera, la probabilidad de que la información va a estar de acuerdo con las necesidades del supuesto usuario o destinatario de la misma. A este respecto el nivel de confiabilidad suministrado por la conclusión del contador

profesional transmite el grado de confianza que el supuesto destinatario puede depositar en la credibilidad del asunto de que se trate.

Existe una amplia serie de servicios de aseguramiento que incluye cualquiera de las combinaciones siguientes:

- Contratos para informar acerca de un amplio espectro de asuntos que comprenden tanto información financiera como no financiera.
- Contratos que pretenden suministrar niveles elevados o moderados de confiabilidad.
- Contratos de atestación y presentación directa de informes.
- Contratos sobre información tanto interna como externa.
- Contratos tanto en el sector público como privado.

No todos los contratos realizados por los contadores profesionales constituyen servicios de aseguramiento. Esto no quiere decir que los contadores profesionales no lleven a cabo tales contratos, sino que tales contratos no se contemplan en esta norma. Otros Contratos realizados, con frecuencia, por los contadores profesionales, y que no constituyen servicios de aseguramiento, pudieran ser los siguientes:

- Procedimientos previamente concertados.
- Recopilación de información financiera o de otro tipo.
- Preparación de declaraciones de impuestos en la que no se exprese conclusión alguna, así como la asesoría tributaria.
- Consultoría gerencial.
- Otros servicios de asesoría o consultoría.

#### **2.1.4.3 Elementos De Un Servicio De Aseguramiento**

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría para que un contrato determinado constituya un servicio de aseguramiento se requerirá que contenga todos y cada uno de los elementos siguientes:

- Una relación tripartita que implique a:



- Un contador profesional;
  - Una parte responsable; y
  - Un supuesto destinatario de la información;
- 
- Un tema o asunto determinado;
    - Criterios confiables;
    - Un proceso de contratación; y
    - Una conclusión.

Los Elementos Fundamentales Y Principios Generales Que Gobiernan La Auditoría Integral, Considerada Como Un Servicio De Aseguramiento se describen a continuación:

#### **2.1.4.3.1 Relación Tripartita**

Los servicios de aseguramiento implican a tres partes independientes: al contador profesional a una parte responsable y al supuesto destinatario del mismo. El contador profesional hace que el usuario solicitante de la información pueda confiar en el asunto en cuestión, que es responsabilidad de un tercero.

La parte responsable y el supuesto destinatario, a menudo, procederán de organizaciones independientes, si bien no necesariamente. Un tercero responsable y el supuesto destinatario pueden estar, ambos, dentro de la misma organización; así, por ejemplo, un órgano de gobierno puede buscar confiabilidad acerca de información facilitada por un componente de dicha organización. La relación entre la parte responsable y el pretendido destinatario debe contemplarse dentro del contexto de un encargo específico y puede reemplazar otras líneas de responsabilidad definidas de manera más tradicional.

##### **2.1.4.3.1.1 Un contador profesional**

Una profesión se distingue por ciertas características incluyendo:

- Dominio de una habilidad intelectual particular, adquirida mediante entrenamiento y educación;

- Adherencia, por parte de sus miembros, a un código común de valores y de conducta establecido por su cuerpo administrativo, incluyendo el mantenimiento de una perspectiva, lo cual es esencialmente objetivo; y
- Aceptación de un deber para con la sociedad como un todo (usualmente en retomo por las restricciones en el uso de un título o por la concesión de una calificación).

Los deberes de los miembros para con su profesión y para con la sociedad pueden en algunos momentos entrar en conflicto con su propio interés inmediato o con su deber de lealtad para con su empleador. Por esta razón, las asociaciones profesionales imponen a sus miembros requerimientos éticos para asegurar la mis alta calidad de desempeño y para mantener la confianza del público en la profesión.

#### El interés público

El público de la profesión contable consta de clientes, otorgadores de crédito, gobiernos, empleadores, empleados, inversionistas, la comunidad de negocios y financiera, y otros que confían en la objetividad e integridad de los contadores profesionales para mantener el funcionamiento ordenado del comercio. Esta confianza impone sobre la profesión contable una responsabilidad de interés público. El interés público se define como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a las cuales sirven los contadores profesionales.

La responsabilidad de un contador profesional no es exclusivamente satisfacer las necesidades de un cliente o de un empleador individual. Los estándares de la profesión contable están fuertemente determinados por el interés público, por ejemplo:

- Los auditores independientes ayudan a mantener la integridad y la eficiencia de los estados financieros que se presentan a las instituciones como soporte parcial para los préstamos y a los accionistas para la obtención de capital;

- Los ejecutivos financieros sirven en diferentes capacidades de administración financiera en las organizaciones y contribuyen al uso efectivo y eficiente de los recursos de la organización;
- Los auditores internos proveen aseguramiento sobre un sistema de control interno sólido que enriquezca la confiabilidad de la información financiera externa del empleador;
- Los expertos tributarios ayudan a establecer confianza y eficiencia en, y la aplicación justa de, el sistema tributario; y
- Los consultores gerenciales tienen una responsabilidad hacia el interés público al asesorar la sólida toma de decisiones administrativas.

Los contadores profesionales tienen un rol importante en la sociedad. Inversionistas, acreedores, empleadores y Otros sectores de la comunidad de negocios, lo mismo que el gobierno y el público en general confían en los contadores profesionales para la contabilidad financiera y la presentación de reportes financieros sólidos, la administración financiera efectiva y la asesoría competente sobre una variedad de asuntos de negocios y tributarios. La actitud y el comportamiento de los contadores profesionales en la prestación de tales servicios tienen un impacto en el bienestar económico de su comunidad y de su país.

Los contadores profesionales pueden mantener su posición ventajosa solamente si continúan prestando al público esos servicios únicos a un nivel que demuestre que la confianza del público está firmemente fundamentada. Es del mejor interés para la profesión contable mundial el hacer conocer a los usuarios de los servicios que **éstos** son prestados por contadores profesionales que los ejecutan al nivel más alto de desempeño y de acuerdo con requerimientos éticos que conducen a asegurar tal desempeño.

### ***Objetivos de la profesión contable***

El Código reconoce que los objetivos de la profesión contable son trabajar por los estándares más altos de profesionalismo. con el fin de lograr los niveles más altos de desempeño y generalmente para satisfacer los requerimientos del interés público señalado arriba. Esos objetivos requieren que se satisfagan cuatro necesidades básicas:

*Credibilidad*

En la sociedad total existe una necesidad de credibilidad en la información y en los sistemas de información.

*Profesionalismo*

Existe una necesidad de individuos que puedan ser identificados claramente, por los clientes, empleadores y otras partes interesadas, como personas profesionales en el campo contable.

*Calidad de los servicios*

Existe una necesidad de aseguramiento de que todos los servicios obtenidos de un contador profesional se lleven a cabo con los estándares más altos de desempeño.

*Confianza*

Los usuarios de los servicios de los contadores profesionales deben ser capaces de sentir confianza de que existe una estructura conceptual de ética profesional que gobierne la prestación de esos servicios.

*Principios fundamentales*

Para lograr los objetivos de la profesión contable, los contadores profesionales tienen que observar una cantidad de pre-requisitos o principios fundamentales.

***Los principios fundamentales son:***

*Integridad*

Un contador profesional debe ser honrado y honesto en el desempeño de los servicios profesionales. La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que realice han de estar precedidas por una honradez profesional irreprochable.

#### *Objetividad*

Un contador profesional debe ser justo y no debe permitir prejuicios o sesgos, conflictos de interés o influencia de otros que menoscabe la objetividad. La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, debe gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

#### *Competencia profesional y debido cuidado*

Un contador profesional debe prestar servicios profesionales con debido cuidado, competencia y diligencia y tiene un deber continuo para mantener el conocimiento y las habilidades profesionales en el nivel requerido para asegurar que un cliente o empleador recibe la ventaja de servicios profesionales competentes basados en desarrollos actualizados en el ejercicio profesional, en la legislación y en las técnicas.

El contador público tiene la obligación de mantener su nivel de competencia a lo largo de toda su carrera profesional. Sólo deberá contratar trabajos que él o la firma de contadores a que pertenezca espere poder realizar, de acuerdo con su competencia profesional. También tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos y sus habilidades profesionales a un nivel adecuado para asegurar que su cliente o su empleador reciban el beneficio de un consejo profesional competente, basados en los estudios y entrenamientos adecuados.

La debida diligencia profesional impone a cada persona que interviene en el trabajo, la responsabilidad del cumplimiento de las normas de auditoría en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, así mismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de auditoría.

### *Confidencialidad*

Un contador profesional debe respetar la confidencialidad de la *información* obtenida en el curso del desempeño de los servicios profesionales y no debe usar o revelar cualesquiera de tal información sin autorización apropiada y específica, a menos que exista un derecho legal o profesional o un deber para hacerlo. El contador público deberá respetar la confidencialidad respecto a la información que allegue en el desarrollo de su trabajo y no deberá revelar ninguna información a terceros sin la autorización específica, a menos que tenga el derecho o la obligación profesional o legal de hacerlo. También tiene la obligación de garantizar que el personal bajo su control respete fielmente el principio de la confidencialidad.

El principio de confidencialidad es más amplio que la revelación de la información; incluye el hecho de que un contador que obtenga información en el curso de la prestación de sus servicios, no debería usarla ni aparentar usarla para su beneficio personal o para el de terceros.

### *Comportamiento profesional*

Un contador profesional debe actuar de una manera consistente con la buena reputación de la profesión y abstenerse de cualquier conducta que pueda desacreditar la profesión. La obligación de abstenerse de cualquier conducta que pueda desacreditar la profesión requiere que las asociaciones miembro de IFAC consideren, cuando desarrollen requerimientos éticos, las responsabilidades de un contador profesional para con clientes, terceros, otros miembros de la profesión contable, personal, empleadores, y el público en general.

El contador público debe actuar de acuerdo con la buena reputación de la profesión y evitar cualquier conducta que pueda desacreditarla. Esto requiere que las agremiaciones a las cuales pertenece al desarrollar sus normas de ética tengan en cuenta las responsabilidades profesionales de los contadores públicos con sus clientes, con terceros, con otros miembros de la profesión contables, con el personal de la entidad que los emplee laboralmente y con el público en general.

#### *Estándares técnicos*

Un contador profesional debe llevar a cabo los servicios profesionales de acuerdo con los estándares técnicos y profesionales relevantes. El contador público deberá conducir una auditoría integral de acuerdo con las normas internacionales de auditoría y demás normas técnicas que se expidan a nivel internacional y de su país. Estas contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo o de otro tipo.

Los contadores públicos no deben convenir ejecutar un contrato de servicios de auditoría integral si no son competentes para ello, a menos de que obtengan consejo y asistencia competentes de manera que les permita desempeñar satisfactoriamente tales servicios. Si un contador público no tiene la competencia para desempeñar una parte específica del contrato de servicios de auditoría integral, deberá conseguir asesoría técnica de parte de expertos.

#### **Enfoque conceptual sobre la independencia**

La independencia requiere:

##### *Independencia de la mente:*

El estado de la mente que permite la provisión de una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiéndole a un individuo que actúe con integridad, y ejerza objetividad y escepticismo profesional.

### ■ *Independencia en la apariencia*

El evitar hechos y circunstancias que sean tan significativos de manera que un tercero razonable e informado, que tenga conocimiento de toda la información relevante, incluyendo las salvaguardas aplicadas, concluiría razonablemente que se ha comprometido la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma, o de un miembro del equipo de aseguramiento.

Por sí mismo, el uso de la palabra “independencia” puede conducir a interpretaciones equivocadas. Aislada, la palabra puede conducir a que los observadores supongan que una persona que ejerce juicio profesional tiene que ser libre de toda relación económica, financiera o de otro tipo. Esto es imposible, en la medida en que cada miembro de la sociedad tiene relaciones con otros. Por consiguiente, el significado de las relaciones económicas, financieras y de otro tipo también se debe evaluar a la luz de lo que un tercero razonable e informado, que tenga conocimiento de toda la información razonable, concluiría razonablemente.

La independencia supone una actitud mental que *permite* al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los asuntos que le son sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

### **Amenazas a la independencia**

La independencia es afectada potencialmente por amenazas de auto- interés, auto-revisión, abogacía, familiaridad e intimidación.



“*La amenaza de auto-interés*” ocurre cuando una firma o un miembro del equipo de aseguramiento se pudiera beneficiar de un interés financiero en, u otro auto-interés entra en conflicto con, un cliente de aseguramiento.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

- Un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en un cliente de aseguramiento;
- Un préstamo o una garantía a o de un cliente de aseguramiento o de sus directores o ejecutivos;
- Dependencia indebida respecto de los honorarios totales recibidos de un cliente de aseguramiento;
- Afectación sobre la posibilidad de perder el contrato;
- Tener una estrecha relación de negocios con un cliente de aseguramiento;
- Potencialidad de empleo con un cliente de aseguramiento; y
- Honorarios contingentes relacionados con los contratos de aseguramiento.

“*La amenaza de auto-revisión*” ocurre cuando cualquier producto o juicio de un contrato de aseguramiento previo o de un contrato de no- aseguramiento previo requiere ser vuelto a evaluar con el fin de conseguir conclusiones sobre el contrato de aseguramiento o cuando un miembro del equipo de aseguramiento previamente fue director o ejecutivo del cliente de aseguramiento, o fue un empleado que se encontraba en posición de ejercer influencia directa o significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

- Un miembro del equipo de aseguramiento ha sido, o fue recientemente, director o ejecutivo del cliente de aseguramiento;

- Un miembro del equipo de aseguramiento ha sido, o fue recientemente, empleado del cliente de aseguramiento en una posición para ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento;
- Desempeñar servicios para un cliente de aseguramiento que afecta directamente la materia sujeto del contrato de aseguramiento; y
- Preparación de datos originales usados para generar estados financieros o para la preparación de otros registros que constituyen la materia sujeto del contrato de aseguramiento.

“*La amenaza de abogacía*” ocurre cuando una firma, o un miembro del equipo de aseguramiento, promueve, o puede percibirse que promueva, una posición u opinión del cliente de aseguramiento hasta el punto de que se pueda comprometer, o se pueda percibir que se comprometa, la objetividad. Tal puede ser el caso si una firma o un miembro del equipo de aseguramiento subordinar-a su juicio al del cliente.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluye. pero no están limitados a:

- Transar, o ser promotor de acciones u otros títulos valor de un cliente de aseguramiento; y
- Actuar como defensor de un cliente de aseguramiento en litigios o en solución de conflictos con terceros.

“*La amenaza de familiaridad*” ocurre cuando, por virtud de una relación estrecha con un cliente de aseguramiento, sus directores, ejecutivos o empleados, una firma o un miembro del equipo de aseguramiento se vuelve demasiado comprensivo con los intereses del cliente.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

- Un miembro del equipo de aseguramiento que tiene a un miembro de su familia inmediata o a un miembro de su familia cercana que es director o ejecutivo del cliente de aseguramiento;
- Un miembro del equipo de aseguramiento que tiene a un miembro de su familia inmediata o a un miembro de su familia cercana que, como empleado del cliente de aseguramiento, se encuentra en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento;
- Un socio antiguo de la firma que es director, ejecutivo del cliente de aseguramiento o empleado en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento;
- Asociación larga de un miembro principal del equipo de aseguramiento con el cliente de aseguramiento: y
- Aceptación de regalos o de hospitalidad, a menos que el valor sea claramente insignificante, del cliente de aseguramiento, sus directores, ejecutivos o empleados.

“*La amenaza de intimidación*” ocurre cuando un miembro del equipo de aseguramiento puede ser disuadido de actuar objetivamente y de ejercer el escepticismo profesional mediante amenazas, actuales o percibidas, recibidas de los directores, ejecutivos o empleados de un cliente de aseguramiento.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

- Amenaza de sustitución como causa de un desacuerdo con la aplicación de un principio de contabilidad; y
- Presión para reducir inapropiadamente la extensión del trabajo desempeñado, en orden a reducir los honorarios.

#### **2.1.4.3.2.2 Parte responsable**

La parte responsable es la persona o personas, ya sean de manera individual o como representantes de una entidad, responsables de la temática. En el caso de

la auditoría integral, la administración es responsable por toda la temática de este servicio, a saber; por la preparación y revelaciones de los estados financieros; por la implementación u operación del control interno; por el cumplimiento de las leyes y regulaciones que debe observar la entidad; y por lograr los objetivos del plan estratégico. La parte responsable puede ser o no ser la parte contratante ya que el contador público para la auditoría integral puede ser contratado por la administración o por partes externas.

#### **2.1.4.3.2.3 Destinatario de la información**

El informe de la auditoría integral es de propósito general o sea que es emitido para un número indeterminado de usuarios, pero debe ser dirigido a quien se espera utilizará el informe. Generalmente el usuario será a quien va dirigido el informe, aunque pueden existir circunstancias en las que se identificarán otros usuarios, así como situaciones en las que la parte responsable será el destinatario quien hará disponible el informe a otros usuarios identificados.

Los usuarios a quien va dirigido el informe, por ejemplo bancos, entidades de control o reguladoras, pueden imponer un requerimiento a la parte responsable para que acuerde un contrato de servicios de auditoría integral.

#### **2.1.4.3.2 Tema o asunto determinado**

La temática de un contrato de *servicios* que debe ejecutar el contador público requiere que se pueda identificar claramente y que se pueda sujetar a los procedimientos de obtención de evidencia. La temática de la auditoría integral cumple con estos requisitos ya que comprende la ejecución de un trabajo con el siguiente alcance:

##### *Auditoria financiera*

Para expresar una opinión si los estados financieros objetos del examen, están preparados en todos los asuntos importantes de acuerdo con las normas de contabilidad y de revelaciones que le son aplicables. Este objetivo tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros, finales o intermedios, tomados de forma integral están libres de manifestaciones erróneas importantes. Certeza razonable es un término que se refiere a la

acumulación de la evidencia de la auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay manifestaciones erróneas substanciales en los estados financieros tomados en forma integral.

#### ■ *Auditoría de cumplimiento*

Para concluir si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias y estatutarias de procedimientos que le son aplicables. El propósito de esta evaluación es proporcionar al auditor una certeza razonable de si las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las leyes y reglamentos que las rigen.

#### ■ *Auditoría de gestión*

Para concluir, si la entidad se ha conducido de manera ordenada en el logro de las metas y objetivos propuestos y el grado en que la administración ha cumplido con las obligaciones y atribuciones que le han sido asignadas y si tales funciones se han ejecutado de manera eficiente, efectiva y económica.

#### ■ *Auditoría de control interno*

Para evaluar el sistema global del control interno para concluir si funciona efectivamente para la consecución de los siguientes objetivos básicos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad en la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

En la auditoría integral, la evaluación del control interno no es un medio para definir la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de la auditoría de los estados financieros, sino un fin en sí mismo mediante el cual se practica una auditoría a los controles internos para concluir o rendir informe sobre ellos.

##### **2.1.4.3.2.1 Criterios confiables**

Los criterios son las normas o estándares usados para evaluar la temática o alcance de los servicios. Los criterios utilizados en la evaluación de la auditoría integral son:

- En la auditoría de estados financieros los criterios son las normas nacionales o internacionales de contabilidad;
- En la auditoría del control interno, los criterios puede ser la estructura para la evaluación de cada uno de los elementos del control interno establecida por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO);
- En la auditoría del cumplimiento de leyes y regulaciones los criterios son las leyes comerciales, tributarias, laborales, cambiarlas y de otra índole aplicables a la entidad; y
- En la auditoría de gestión los criterios son los indicadores Cuantitativos y cualitativos o factores críticos de éxitos establecidos por la administración que permiten evaluar el desempeño de una organización frente a sus metas, objetivos y responsabilidades.

La decisión sobre la confiabilidad del criterio implica considerar si la temática permite una evaluación o medición razonablemente consistente empleando tal criterio. Las características del criterio para determinar su confiabilidad son:

*Relevancia:* el criterio relevante contribuye a conclusiones que cumplen los objetivos del servicio y tiene valor en términos de mejorar la calidad de la temática, o de su contexto, e igualmente ayudan a la toma de decisiones por parte de los usuarios a quien van dirigidos los informes.

*Uniformidad:* el criterio uniforme da como resultado conclusiones consistentes cuando se emplea en circunstancias similares por contadores públicos igualmente calificados.

*Neutralidad:* criterio neutral es aquél que está libre de sesgo, el criterio no es neutral si podría hacer que la conclusión del auditor engañe a los usuarios de los informes.

*Comprensibilidad:* criterio comprensible es aquél que es claro y no está sujeto a interpretaciones importantes diferentes.

*Integridad:* criterio completo cuando se identificaron o desarrollaron y usaron todos los criterios que podrían afectar las conclusiones.

#### **2.1.4.3.2.2 Proceso de contratación y ejecución**

El proceso de contratación de un servicio de aseguramiento es una metodología sistemática que requiere un conocimiento especializado así como habilidad y técnica que permitan recopilar evidencia para evaluar y sustanciar una conclusión, con independencia de la naturaleza del tema objeto del contrato. El proceso afecta al contador profesional y a aquellos que le contratan para que acepte los términos del contrato dentro de ese contexto, el contador profesional considera la importancia así como los componentes correspondientes del riesgo del contrato cuando planifica y lleva a efecto el mismo. Un servicio de aseguramiento implica que el contador profesional planifique y lleve a cabo el contrato mediante la obtención de evidencia suficiente y adecuada y haga uso de su juicio profesional con el fin de poder llegar a expresar una conclusión.

El proceso de contratación de una auditoría integral comprende:

- Acuerdo de las condiciones del servicio;
- Control de calidad;
- Planeación y ejecución;
- Obtención y evaluación de evidencia;
- Documentación;
- Eventos subsecuentes;
- Uso del trabajo de un experto (cuando es necesario); y
- Presentación del informe.

#### **Acuerdo de las condiciones del servicio**

El contador profesional debe acordar los términos y condiciones del servicio de aseguramiento con la parte que le contrata. Como medio de reducir incertidumbres, se recomienda que los términos acordados se recojan en una carta

de acuerdo u otra forma adecuada de contrato. En algunos casos, el objeto del contrato, el tema en cuestión y el plazo de ejecución vienen dados por una parte o partes distintas de aquella que nombra al contador profesional: por ejemplo, por la propia legislación. Cuando esté legislado el mandato del servicio de aseguramiento, el reconocimiento del mandato legislativo cumple con este requisito.

### **Control de calidad**

El auditor debe implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todos los contratos de servicios de presentación de informes se conducen de acuerdo con los estándares aplicables emitidos por la Federación Internacional de Contadores - IFAC y por los organismos nacionales. Las políticas y los procedimientos de control de calidad aplican en dos niveles, y se refieren a las políticas y procedimientos generales para los contratos de servicios de auditoría integral de una firma de contadores públicos y también para la dirección, supervisión y revisión del trabajo delegado al personal vinculado al trabajo.

### **Planeación y ejecución**

El auditor debe planear y desarrollar los servicios de auditoría integral de acuerdo con los estándares aplicables emitidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y por los organismos nacionales para cumplir el objetivo del contrato.

El auditor debe planear y desarrollar un contrato de servicios de auditoría integral con una actitud de escepticismo profesional: es decir, nunca asume que la parte responsable es deshonesto y tampoco asume que tiene una honestidad incuestionable.

Se deberá planear el trabajo de modo que la auditoría integral sea desarrollada de una manera efectiva. Planeación significa desarrollar una



estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría integral. La planeación permite desarrollar la auditoría de forma eficiente y oportuna.

La planeación adecuada del trabajo ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas, asuntos y procesos importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es terminado en forma expedita. La planeación también ayuda a la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad del trabajo, la experiencia del auditor con la entidad y conocimiento de la actividad del cliente.

Adquirir conocimiento de la actividad del cliente es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento de la actividad del cliente por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros y otra temática de la auditoría integral.

El auditor puede desear discutir elementos del plan global de auditoría y algunos procedimientos de auditoría con el comité de auditoría, administración y personal de la entidad, para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría y para coordinar los procedimientos de la auditoría con el trabajo de los empleados de la entidad. El plan global de auditoría y el programa de trabajo, sin embargo, permanecen como responsabilidad del auditor.

*El Plan Global de Auditoría:* se debe desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y conducción esperados del trabajo. Mientras que el registro del plan global de auditoría necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de trabajo, su

forma y contenido precisos variarán de acuerdo con el tamaño de la entidad, las complejidades del trabajo y la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor.

Los asuntos que se deben considerar al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:

*Conocimiento de la actividad del cliente*

- Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad.
- Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar incluyendo cambios desde la fecha de la anterior auditoría.
- El nivel general de competencia de la administración.

El auditor puede obtener un conocimiento de la industria y de la entidad de un número de fuentes. Por ejemplo:

- Experiencia previa con la entidad y su industria.
- Discusión con personas de la entidad.
- Discusión con personal de auditoría interna y revisión de informes de auditoría interna.
- Discusión con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la industria.
- Discusión con personas enteradas fuera de la entidad, por ejemplo, economistas de la industria, concedores de la industria, clientes, abastecedores, competidores.
- Publicaciones relacionadas con la industria, por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos, revistas de comercio, reportes preparados por bancos y corredores de valores, periódicos financieros.
- Legislación y regulaciones que afecten en forma importante a la entidad.
- Visitas a las oficinas de la entidad y a instalaciones de sus plantas.
- Documentos producidos por la entidad: por ejemplo, plan global de gestión, minutas de juntas o comités, material enviado a accionistas, o presentado a

autoridades reglamentadoras, literatura promocional, informes anuales y financieros de años anteriores, presupuestos, informes internos de la administración, informes financieros provisionales, manual de políticas de la administración, manuales de sistemas de contabilidad y control interno, catálogo de cuentas, descripciones de puestos, planes de mercadotecnia y de ventas.

### ***Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno***

- Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios en esas políticas.
- El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.
- El conocimiento acumulable del auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el relativo énfasis que se espera se ponga en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.

#### *Riesgo e importancia relativa*

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.
- El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.
- La posibilidad de manifestaciones erróneas o de fraude.
- La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables.

#### *Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos*

- Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.
- El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría.
- El trabajo de auditoría interna y el efecto esperado sobre los procedimientos de auditoría externa.

#### *Coordinación, dirección, supervisión y revisión*

- La inclusión de otros auditores en la auditoría de componentes, por ejemplo, subsidiaria, sucursal y divisiones.

- La inclusión de expertos.
- El número de locales o plantas.
- Requerimientos de personal.

#### *Otros asuntos*

- Dentro de los otros asuntos que se deben cubrir en la planeación de los trabajos de la auditoría integral se incluye:
  - Plan de la auditoría de cumplimiento.
  - Plan de la auditoría de gestión.
  - Plan de la auditoría de control interno.
- La posibilidad de que el principio de negocio en marcha pueda ser puesto en duda.
- Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas.
- Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias.
- La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo los términos del trabajo.
- Indicios de incumplimiento de leyes o regulaciones.

***Programa de trabajo.*** El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de trabajo que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de trabajo sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría integral y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

Al preparar el programa de trabajo, el auditor debe considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor debe también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la

entidad, la disponibilidad de los auxiliares y la inclusión de otros auditores o expertos.

El auditor debe considerar la importancia relativa y las relaciones con el riesgo del contrato cuando planea y desarrolla un servicio de auditoría integral para reducir el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. La importancia relativa se juzga, teniendo en cuenta factores tanto cuantitativos como cualitativos, en relación con el prospecto razonable de una materia modificando o influenciando las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe del auditor. El auditor necesita entender y valorar qué factores pueden influir en las decisiones del usuario a quien va dirigido el informe. Esto es materia de juicio profesional en las circunstancias específicas de un contrato.

El riesgo de contratación es el riesgo de que el auditor exprese una conclusión inapropiada. El auditor planea y realiza el trabajo de manera tal que reduzca a un nivel aceptable el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. En general, esos riesgos se pueden representar por los siguientes componentes del riesgo de contratación:

- Riesgo inherente - los riesgos asociados con la naturaleza de la temática;
- Riesgo de control - el riesgo de que los controles sobre la temática no existan u operen inefectivamente: y,
- Riesgo de detección - el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten los aspectos importantes que pueden afectar la temática.

### **Obtención y evaluación de evidencia**

El auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada en la auditoría integral para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar su informe.

*Evidencia en la auditoría.* Significa la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa su informe. La evidencia en la auditoría integral comprenderá documentos fuente y registros contables

subyacentes a los estados financieros, información corroborativa de otras fuentes, procedimientos sobre el manejo de las áreas o divisiones e indicadores de gestión. La evidencia en la auditoría se obtiene & una mezcla apropiada de pruebas de control, de procedimientos sustantivos, análisis de proyecciones y análisis de los indicadores claves, de éxito.

*Pruebas de control* Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría sobre lo adecuado del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno; el cumplimiento de las metas y objetivos propuestos: y el grado de eficacia, economía y eficiencia y el manejo de la entidad.

*Procedimientos sustantivos* Significa pruebas realizadas para obtener evidencia en la auditoría para encontrar manifestaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros o en sus operaciones, y son de dos tipos: a) pruebas de detalles de transacciones y saldos; y b) procedimientos analíticos.

*Evidencia suficiente y apropiada en la auditoría.* La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y se aplican a la evidencia en la auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia en la auditoría; apropiada es la medida de la calidad de evidencia en la auditoría y su relevancia para una particular afirmación y su confiabilidad. Normalmente, el auditor encuentra necesario confiar en evidencia en la auditoría que es persuasiva y no definitiva y a menudo buscará evidencia en la auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma afirmación.

Para obtener las conclusiones de la temática, el auditor normalmente no examina toda la información disponible ya que se puede llegar a conclusiones sobre el saldo de una cuenta, los procesos, operaciones, transacciones o controles, por medio del ejercicio de su juicio o de muestreo estadístico.

El juicio del auditor respecto de qué es evidencia suficiente y apropiada en la auditoría es influenciado por factores como:

- La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel del riesgo inherente tanto en el ámbito de los estados financieros como a nivel del saldo de la cuenta o clase de transacciones u operaciones.
- Naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno y la evaluación del riesgo de control.
- Importancia relativa de la partida o transacción que se examina.
- Experiencia obtenida en auditorías previas.
- Resultados de procedimientos de auditoría, incluyendo fraude o error que puedan haberse encontrado.
- Fuente y confiabilidad de información disponible.

*Fuente de la que es obtenida.* La confiabilidad de la evidencia en la auditoría es influenciada por su fuente: interna o externa, y por su naturaleza: visual, documental o verbal. Si bien la confiabilidad de la evidencia en la auditoría depende de la circunstancia individual, las siguientes generalizaciones ayudarán para evaluar la confiabilidad de la evidencia en la auditoría:

- La evidencia en la auditoría de fuentes externas por ejemplo, confirmación o manifestación recibida de una tercera persona es más confiable que la generada internamente.
- La evidencia en la auditoría generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.
- La evidencia en la auditoría obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida de la entidad.
- La evidencia en la auditoría en forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que las manifestaciones verbales.

La evidencia en la auditoría es más persuasiva cuando las partidas de evidencia de diferentes fuentes o de una diferente naturaleza son consistentes. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado acumulativo de confianza

más alto del que se obtendría de partidas de evidencia en la auditoría cuando se consideran individualmente. Por el contrario, cuando la evidencia en la auditoría obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver la inconsistencia.

### **Documentación**

El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar las conclusiones expresadas en el informe de auditoría y dejar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con las normas técnicas de trabajo señaladas por los organismos profesionales.

Documentación significa el material, papeles de trabajo preparados por y para, u obtenidos o retenidos por el auditor en conexión con la ejecución de la auditoría. Los papeles de trabajo pueden ser en la forma de datos almacenados en papel, película, medios electrónicos, u otros medios y cumplen los siguientes objetivos:

- Auxilian en la planeación y ejecución del trabajo;
- Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo; y
- Registran la evidencia en la auditoría resultante del trabajo realizado, para soportar el informe.

El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean lo suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría integral.

El auditor deberá registrar en papeles de trabajo la planeación, la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados, así como los resultados y las conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo incluirían el razonamiento del auditor sobre todos los asuntos importantes que requieran un ejercicio de juicio, junto con las conclusiones. En áreas que impliquen cuestiones difíciles de principio o juicio, los papeles de



trabajo registrarán los hechos relevantes que fueron conocidos por el auditor en el momento de alcanzar las conclusiones.

La extensión de los papeles de trabajo es un caso de juicio profesional ya que no es necesario ni práctico documentar todos los asuntos que el auditor examina. Al evaluar la extensión de los papeles de trabajo que se deberán preparar y ser retenidos, puede ser útil para el auditor considerar qué es lo que sería necesario para proporcionar a otro auditor sin experiencia previa con la auditoría una posibilidad de comprensión del trabajo realizado y la base de las decisiones de principios tomadas pero no los aspectos detallados de la auditoría.

La forma y contenido de los papeles de trabajo son afectadas por asuntos como:

- La temática del trabajo.
- La forma del informe del auditor.
- La naturaleza y complejidad del negocio.
- La naturaleza y condición de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad.
- Las necesidades en las circunstancias particulares, de dirección, supervisión, y revisión del trabajo realizado por los auxiliares.
- Metodología y tecnología de auditoría específicas usadas en el curso del trabajo.

Los papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría en particular. El uso de papeles de trabajo estandarizados (por ejemplo, listas de control, cartas machotes, organización estándar de papeles de trabajo) puede mejorar la eficiencia con que son preparados y revisados dichos papeles de trabajo; facilitan la delegación de trabajo a la vez que proporcionan un medio para controlar su calidad.

Para mejorar la eficiencia de la auditoría, el auditor puede utilizar agendas o calendarios, análisis y otros documentos preparados por la entidad. En tales circunstancias, el auditor necesitaría estar satisfecho de que esos materiales han sido apropiadamente preparados.

Los papeles de trabajo de la auditoría integral deberían incluir los siguientes asuntos básicos:

- Información referente a la estructura organizacional de la entidad y de su plan de gestión.
- Extractos o copias de documentos legales importantes, convenios, y minutas.
- Resumen de las principales leyes, reglamentos y normas que debe cumplir la entidad.
- Información concerniente a la industria, entorno económico y entorno legislativo dentro de los que opera la entidad.
- Evidencia del proceso de planeación ¡nc leyendo programas de auditoría y cualesquier cambios al respecto.
- Evidencia de la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad, de control interno y del proceso de planeación estratégica.
- Evidencia de evaluaciones de los riesgos inherentes y de control y cualesquiera revisiones al respecto.
- Evidencia de la consideración del auditor del trabajo de auditoría interna.
- Análisis de transacciones, balances de prueba, tendencias e indicadores claves de gestión.
- Un registro de la naturaleza, tiempos, y grado de los procedimientos de auditoría desarrollados y de los resultados de dichos procedimientos.
- Evidencia de que el trabajo realizado por los auxiliares fue supervisado y revisado.
- Indicación de quién desarrolló los procedimientos de auditoría y cuándo fueron desarrollados.
- Copias de comunicaciones con otros contadores, expertos y otras terceras partes.

- Copias de cartas o memorandos de asuntos de auditoría comunicados, o discutidos con la entidad, incluyendo los términos del trabajo y las debilidades, irregularidades o incumplimientos importantes.
- Cartas de representación recibidas de la entidad.
- Conclusiones alcanzadas por el auditor concernientes a la temática de la auditoría integral.
- Copias de los estados financieros e informes del auditor incluyendo cómo la administración resolvió las debilidades, excepciones o irregularidades comunicadas.

### **Eventos subsecuentes**

El auditor debe considerar el efecto que los eventos subsecuentes tienen a partir de la fecha del período auditado. La fecha del informe final suele ser la fecha en que se completa la auditoría. El usuario del informe presume que se ha considerado el efecto de la temática de transacciones y eventos importantes que ocurran después de la fecha del periodo auditado hasta la fecha del informe; éstos se conocen como eventos subsecuentes. La extensión de cualquier consideración sobre los eventos subsecuentes depende del potencial de tales eventos para impactar la temática y para afectar lo apropiado de las conclusiones del auditor.

### **Uso del trabajo de un experto**

La temática y el criterio relacionado con la auditoría integral pueden estar compuestos por una cantidad de elementos que requieren conocimiento y habilidades especializados para la obtención y evaluación de la evidencia. En esas situaciones, el auditor requerirá trabajar con personas de otras disciplinas profesionales, a las que se hace referencia como expertos, quienes tienen las habilidades y el conocimiento requeridos sobre los aspectos relevantes de la temática o del criterio.

Cuando está involucrado un experto en la obtención y evaluación de evidencia, el auditor y cualesquier otras personas que ejecuten la auditoría integral

deberán, a partir de una base combinada, tener el conocimiento adecuado de la temática y tener proficiencia adecuada en la temática a fin que el auditor determine que se ha obtenido la evidencia suficientemente apropiada.

El debido cuidado es una cualidad profesional requerida para todos los individuos, incluyendo los expertos, que participan en un servicio de auditoría integral. Las personas vinculadas en servicio de auditoría integral tendrán diferentes responsabilidades asignadas a ellos y por lo tanto la extensión de la proficiencia requerida para el desempeño de esos contratos variará según la naturaleza de sus responsabilidades.

El auditor debe asegurar que cuando se involucra a un experto, el propio nivel de participación del auditor en el contrato y el entendimiento de los aspectos de la temática para la cual se ha empleado al experto, son suficientes para permitirle al auditor aceptar la responsabilidad de expresar una conclusión sobre la temática. El auditor considera la extensión en la cual se puede confiar en el trabajo de un experto en la formación de una conclusión sobre la temática.

Generalmente no se espera que el auditor posea el mismo conocimiento sobre los componentes de la temática que el que tiene el experto involucrado respecto de esos componentes. Sin embargo, el auditor requiere tener una razonable comprensión para:

- Definir los objetivos del trabajo asignado al experto y la manera como ese trabajo se relaciona con el objetivo del contrato;
  - Considerar y concluir sobre la razonabilidad de los supuestos, métodos y fuentes de datos empleados por el experto; y,
  - Considerar y concluir sobre la razonabilidad de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato.
- Cuando un experto está involucrado, el auditor debe obtener evidencia suficientemente apropiada respecto de que el trabajo del experto es adecuado para los propósitos del contrato de auditoría integral. En tales situaciones, el auditor

evalúa la suficiencia y lo apropiado de la evidencia provista por el experto mediante la consideración y evaluación de:

- La competencia profesional, la experiencia y la objetividad del experto;
- La razonabilidad de los supuestos, métodos y fuentes de datos empleados por el experto; y
- La razonabilidad y la importancia de los hallazgos del experto en relación con el objetivo del contrato y la conclusión sobre la temática.

#### **2.1.4.3.2.3 Conclusión o informe**

Los contadores públicos deben proveer un nivel de seguridad sobre la credibilidad de la temática en la forma de una conclusión en el informe. La forma de conclusión a ser expresada por el auditor está determinada por la naturaleza de la temática y por el objetivo acordado en el contrato diseñado para satisfacer las necesidades del usuario del informe del auditor.

El informe final del auditor debe contener una expresión clara de su conclusión sobre la temática basándose en el criterio confiable identificado. La conclusión y el lenguaje explicativo, si lo hay, facilitarán la comunicación para informar a los usuarios de las conclusiones expresadas y limitarán el potencial para que esos usuarios asuman un nivel de seguridad más allá del que fue señalado, y que es razonable en las circunstancias.

#### 2.1.4.4 Modelo de informe de auditoría integral

Título	<b>3.5 MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA INTEGRAL</b>
Destinatario	<b>A los Accionistas de la Compañía Hipotética S. A.</b>
Tema o Asunto Determinado	<p>Hemos practicado una auditoría integral a la Compañía Hipotética S. A. para el año calendario 2.000, la cual cubre la siguiente temática: el examen del balance general y los correspondientes estados de resultados, de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo; la evaluación del sistema de control interno; la evaluación del cumplimiento de las leyes y regulaciones que la afecta; y el grado de eficiencia y efectividad en el manejo de sus programas y actividades evaluado con los indicadores de desempeño. La administración es responsable de la preparación, integridad y presentación razonable de los estados financieros; de mantener una estructura efectiva control interno para el logro de los objetivos de la compañía; del cumplimiento de las leyes y regulaciones que afectan a la compañía; y del establecimiento de los objetivos, metas y programas así como de las estrategias para la conducción ordenada y eficiente del negocio.</p>
Parte Responsable	<p>Nuestras obligaciones son las de expresar conclusiones sobre cada uno de los temas de la auditoría integral con base en los procedimientos que hemos considerado necesarios para la obtención de evidencia suficientemente apropiada, con el propósito de obtener una seguridad razonable de nuestras conclusiones sobre la temática de la auditoría integral. Dadas las limitaciones inherentes de cualquier estructura de control interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados; también las proyecciones de cualquier evaluación del control interno para períodos futuros están sujetas al riesgo de que el control interno se pueda tornar inadecuado por los cambios en sus elementos.</p>
Limitación	<p>Realizamos nuestra auditoría integral de acuerdo con las normas internacionales de auditoría aplicables a la auditoría de estados financieros, a la auditoría del control interno, a la auditoría sobre cumplimiento de leyes y a la auditoría de gestión. Esas normas requieren que la auditoría se planifique y se ejecute de tal manera que se obtenga una seguridad razonable en cuanto a si los estados financieros están exentos de errores importantes en su contenido;</p>
Estándares Aplicables	

Criterios	<p>si la estructura del control interno ha sido diseñada adecuadamente y opera de manera efectiva; si se han cumplido con las principales leyes y regulaciones que le son aplicables; y si es confiable la información que sirvió de base para el cálculo de los indicadores de desempeño en la evaluación de los resultados de la administración. Una auditoría financiera incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respaldan las cifras y revelaciones en los estados financieros; la evaluación de las normas o principios de contabilidad utilizados; las principales estimaciones efectuadas por la administración, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría integral proporciona una base razonable para expresar nuestra opinión sobre los estados financieros y conclusiones sobre la otra temática.</p>
Opinión sobre los Estados Financieros	<p>En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía Hipotética S. A. al 31 de diciembre del año 2000, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios internacionales de contabilidad, aplicados uniformemente con el año anterior.</p>
Otras Conclusiones	<p>Con base en nuestros procedimientos de trabajo y con la evidencia obtenida, concluimos que la compañía mantuvo en todos sus aspectos importantes una estructura efectiva de control interno en relación con la conducción ordenada de sus operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y regulaciones que la afectan. La información suplementaria que se presenta en las páginas xxx contiene los indicadores esenciales que evalúan el desempeño de la administración en relación con los objetivos generales, metas y actividades de la compañía; esta información fue objeto de nuestra auditoría integral y refleja razonablemente los resultados de la gestión en el alcance de los objetivos y metas de la compañía.</p>
Fecha y Lugar de Emisión del Informe	Bogotá, D. C., 30 de enero del año 200X
Nombre y Firma del Contador Público	Nombre del Contador Público Firma

El auditor puede extender el informe para incluir otra información y otras explicaciones que no se entienden como reservas. Otros ejemplos incluyen hallazgos relacionados con aspectos particulares del trabajo y recomendaciones

del auditor. Cuando se está considerando si se incluye tal información, el auditor valora el significado de esa información en el contexto del objetivo del trabajo. No se debe redactar información adicional de manera que afecte la conclusión del auditor. Se debe expresar claramente una reserva o negación de la conclusión cuando: El auditor considera que alguno o todos los aspectos de la temática no están conforme al criterio identificado; o La afirmación preparada por la parte responsable es inapropiada en términos del criterio identificado; o El auditor es incapaz de obtener evidencia suficientemente apropiada para evaluar uno o más aspectos de la conformidad de la temática con el criterio identificado. Cuando el auditor está considerando expresar una reserva o negar la conclusión, debe valorarla con base en la materialidad del asunto. La razón de la reserva o negación de la conclusión se debe explicar claramente en el informe del auditor.

### **2.1.5 Resumen De Las Normas Internacionales de Auditoría**

100-199 Asuntos Introdutorios

100 Prefacio a las Normas Internacionales de Auditoría

El propósito de este prefacio es facilitar la comprensión de los objetivos y procedimientos operativos del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC), un comité permanente del Consejo de la Federación Internacional de Contadores Públicos, y el alcance y autoridad de los documentos que emite.

110 Glosario de términos

Esta norma presenta un glosario de los términos de auditoría más comúnmente utilizados en estas normas internacionales.

120 Marco de referencia de las Normas Internacionales de Auditoría

Esta norma describe el marco en el cual se emiten las Normas Internacionales de Auditoría con relación a los servicios que los auditores pueden brindar, comprende los informes y revisión del trabajo de auditoría y que proporciona evidencia del trabajo efectuado para respaldar el dictamen emitido.



Se refiere también al uso de papeles de trabajo y legajos estandarizados, su propiedad y custodia.

#### 240 Fraude y error (NIA 11)

Esta norma trata la responsabilidad del auditor para la detección de información significativamente errónea que resulte de fraude o error, al efectuar la auditoría de información financiera. Proporciona una guía con respecto a los procedimientos que debe aplicar el auditor cuando encuentra situaciones que son motivo de sospecha o cuando determina que ha ocurrido un fraude o error.

#### 250 Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

Esta norma tiene como objetivo establecer normas y pautas sobre la responsabilidad del auditor en la consideración de las leyes y reglamentaciones en una auditoría de estados financieros. Esta norma es aplicable a las auditorías de estados financieros pero no a otros trabajos en los que se contrata al auditor para emitir un informe especial sobre el cumplimiento de reglamentaciones específicas

#### 300-399 Planificación

##### 300 Planificación (NIA 4)

Esta norma establece que el auditor debe documentar por escrito su plan general y un programa de auditoría que defina los procedimientos necesarios para implantar dicho plan.

##### 310 Conocimiento del negocio (NIA 30)

El propósito de esta norma es determinar qué se entiende por conocimiento del negocio, por qué es importante para el auditor y para el equipo de auditoría que trabajan en una asignación, por qué es relevante para todas las fases de una auditoría y cómo el auditor obtiene y utiliza ese conocimiento.

##### 320 La importancia relativa de la auditoría (NIA 25)

Esta norma se refiere a la interrelación entre la significatividad y el riesgo en el proceso de auditoría. Identifica tres componentes distintos del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Tomando conciencia de la relación entre significatividad y riesgo, el auditor puede modificar sus procedimientos para mantener el riesgo de auditoría en un nivel aceptable.

#### 400-499 Control Interno

##### 400 Evaluación de riesgos y control interno ( NIA 6)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas referidas a la obtención de una comprensión y prueba del sistema de control interno, la evaluación del riesgo inherente y de control y la utilización de estas evaluaciones para diseñar procedimientos sustantivos que el auditor utilizará para reducir el riesgo de detección a niveles aceptables.

##### Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora (NIA 15)

Esta norma proporciona la orientación necesaria para cumplir con los principios básicos de auditoría cuando ésta es llevada a cabo en un ambiente computacional. A los fines de esta norma, existe un ambiente de sistemas de información computarizada cuando un computador de cualquier tipo o tamaño es utilizado por la entidad en el procesamiento de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que el computador es operado por la entidad o por un tercero. Enfatiza que el auditor debería conocer en forma suficiente el hardware y los sistemas de procesamiento para planificar el trabajo y comprender de qué manera afectan al estudio y a la evaluación del control interno y la aplicación de los procedimientos de auditoría, incluyendo técnicas asistidas por computador.

##### 402 Consideraciones de auditoría en entidades que utilizan organizaciones prestadoras de servicios (Addendum 2 a NIA 6)

Esta norma establece que el auditor debe obtener una comprensión adecuada de los sistemas contables y el control interno para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La entidad emisora de los estados financieros puede contratar los servicios de una organización que, por ejemplo, ejecuta transacciones y lleva la contabilidad o registro de las transacciones, y procesa los datos correspondientes. El auditor debe considerar de qué manera una organización prestadora de servicios afecta los sistemas contables y el control interno del cliente.

#### 500-599 Evidencia de Auditoría

500 Evidencia de Auditoría (NIA 8) El propósito de esta norma es ampliar el principio básico relacionado con la evidencia de auditoría suficiente y adecuada que debe obtener el auditor para poder arribar a conclusiones razonables en las que basar su opinión con respecto a la información financiera y los métodos para obtener dicha evidencia.

#### 501 Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales para partidas específicas

El propósito de esta norma es proporcionar pautas relacionadas con la obtención de evidencia de auditoría a través de la observación de inventarios, confirmación de cuentas a cobrar e indagación referida a acciones judiciales, ya que en general se considera que estos financieros y los servicios de auditoría y relacionados. Este marco no es aplicable a otros servicios, tales como impuestos, consultoría y asesoramiento financiero y contable.

#### 200-299 Responsabilidades

200 Objetivos y principios básicos que regulan una auditoría de estados financieros (NIA 1)

Esta norma establece que el objetivo de la auditoría de estados financieros, preparados dentro del marco de políticas contables reconocidas, es permitir que el auditor exprese su opinión sobre dichos estados financieros para ayudar a

establecer la credibilidad de los mismos. El auditor por lo general determina el alcance de auditoría de acuerdo con los requerimientos de las leyes, reglamentaciones o de los organismos profesionales correspondientes. Además, esta norma describe los principios básicos que regulan las responsabilidades de un auditor, y que deben ser cumplidos cuando se lleva a cabo una auditoría. Dichos principios básicos son aplicables al examen de la información financiera de una entidad, ya sea ésta con o sin fines de lucro, y sin tener en cuenta su tamaño y forma jurídica, cuando dicho examen es conducido con el propósito de expresar una opinión sobre la misma. Esta norma cubre aspectos tales como integridad, objetividad e independencia, confiabilidad, destrezas y competencia, trabajo efectuado por terceros, documentación, planificación, evidencia de auditoría, conclusiones de auditoría e informe.

210 Cartas para el acuerdo de los términos sobre un trabajo de auditoría (NIA 2)

Esta norma proporciona pautas para la preparación de la carta de contratación, en la cual el auditor documenta y confirma la aceptación de un trabajo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de su responsabilidad ante el cliente y el formato del informe a ser emitido. Si bien esta norma no requiere explícitamente que el auditor obtenga una carta de contratación, proporciona una orientación con respecto a su preparación de tal manera que se presume su uso.

220 Control de calidad del trabajo de auditoría (NIA 7)

Esta norma trata sobre el control de calidad que se relaciona con el trabajo delegado a un equipo de trabajo y con las políticas y procedimientos adoptados por un profesional para asegurar en forma razonable que todas las auditorías efectuadas están de acuerdo con los principios básicos que regulan la auditoría.

Documentación (NIA 9)

Esta norma define “documentación” como los papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor y conservados por él para ayudar a la planificación, realización, supervisión, procedimientos, brindan la evidencia de auditoría más

confiable con respecto a ciertas afirmaciones. Además esta norma contiene algunas consideraciones sobre procedimientos de auditoría diseñados con el fin de constituir una base razonable para concluir si las inversiones a largo plazo están contabilizadas de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables.

#### 510 Trabajos iniciales - Balances de apertura (NIA 28)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a los saldos iniciales en el caso de los estados financieros auditados por primera vez o cuando la auditoría del año anterior fue realizada por otros auditores.

#### 520 Procedimientos analíticos (NIA 12)

Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a la naturaleza, objetivos y oportunidad de los procedimientos de revisión analítica. El término “procedimiento de revisión analítica” se utiliza para describir el análisis de las relaciones y tendencias, que incluyen la investigación resultante de la variación inusual de los ítems.

#### 530 Muestreo de auditoría (NIA 19)

Esta norma identifica los factores que el auditor debe tener en cuenta al elaborar y seleccionar su muestra de auditoría y al evaluar los resultados de dichos procedimientos. Se aplica tanto para el muestreo estadístico como para el no estadístico.

#### 540 Auditoría de estimaciones contables (NIA 26)

Esta norma reafirma que los auditores tienen la responsabilidad de evaluar la razonabilidad de las estimaciones de la gerencia. Primero, deben tener en cuenta los controles, procedimientos y métodos de la gerencia para evaluar si ellos brindan una información correcta, completa y relevante. Deben poner especial atención en evaluaciones que resulten sensibles a variaciones, que sean subjetivas o susceptibles de errores significativos. En su evaluación, al auditor debe considerar su conocimiento del cliente, de su industria y la evidencia resultante de

otras áreas de auditoría. Si como resultado, el auditor concluye que no se puede obtener una estimación razonable, debe proceder a emitir una opinión con salvedades o abstenerse de opinar.

#### 550 Partes relacionadas (NIA 17)

Esta norma proporciona pautas referidas a los procedimientos que el auditor debería aplicar para obtener evidencia de auditoría con respecto a la identificación de las partes vinculadas y la exposición de las operaciones con dichas partes.

#### 560 Hechos posteriores (NIA 21)

Esta norma no permite el uso de doble fecha en el informe de los estados financieros de cualquier entidad. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes su examen al hecho que requirió y, en caso de hacerlo, debe hacer una manifestación de tal hecho en su nuevo informe.

#### 570 Empresa en marcha (NIA 23)

Esta norma proporciona pautas para los auditores cuando surgen dudas sobre la aplicabilidad del principio de empresa en marcha como base para la preparación de estados financieros.

#### 580 Representaciones de la administración (NIA 22)

Esta norma orienta al auditor respecto de la utilización de las representaciones de la gerencia como evidencia de auditoría, los procedimientos que debe aplicar evaluar y documentar dichas representaciones y las circunstancias en las que se deberá obtener una representación por escrito. Trata también sobre las situaciones en las que la gerencia se niega a proporcionar o confirmar representaciones sobre asuntos que el auditor considera necesario.

### ***600-620 Uso del trabajo de otros***

#### 600 Uso del trabajo de otro auditor (NIA 5)

Esta norma requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significatividad 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.

#### 610 Uso del trabajo de auditoría interna (NIA 10)

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.

#### 620 Uso del trabajo de un experto (NIA 18)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista como evidencia de auditoría. Cubre la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un especialista, las destrezas y competencia necesaria, la evaluación de su trabajo y la referencia al especialista en el informe del auditor.

#### 700 Dictamen del auditor sobre los estados financieros (NIA 13)

El propósito de esta norma es proporcionar pautas a los auditores con respecto a la forma y contenido del informe del auditor en relación con la auditoría independiente de los estados financieros de cualquier entidad. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes e incluye ejemplos de cada uno de ellos.

720 Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados (NIA 14).

Esta norma orienta al auditor con respecto al análisis de otra información incluida en documentos que contienen estados financieros junto con el informe del auditor sobre los mismos, sobre la cual no está obligado a informar.

Establece que el auditor debería leer la otra información para asegurarse de que sea consistente con los estados financieros y/o no incluya información significativamente errónea.

#### 800-899 Áreas especializadas

800 Dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósitos especiales (NIA 24)

Esta norma proporciona pautas para informes sobre temas tales como componentes de los estados financieros, cumplimiento de acuerdos contractuales y estados preparados de acuerdo con bases contables integrales diferentes de las NIA o de normas locales, y estados financieros resumidos.

#### 810 El examen de información financiera proyectada (NIA 27)

Esta norma explica la responsabilidad del auditor al examinar información financiera prospectiva (como por ejemplo presupuesto y proyecciones) y los supuestos sobre los que están basados; da pautas sobre procedimientos deseables e inclusive ejemplos de informes.

1008 Evaluación de riesgos y control interno- Características y consideraciones en un ambiente de procesamiento electrónico de datos (Addendum 1 a NIA 6)

Esta Declaración contiene las características y consideraciones más importantes del ambiente PED: estructura organizativa, naturaleza del procesamiento, aspectos de diseño y procesamientos, controles interno, controles generales PED, controles de aplicación PED, revisión y evaluación de los controles generales y de aplicación PED.



Técnicas de auditoría con ayuda de computadora (NIA 16) Esta Declaración es una ampliación de la norma 401 y proporciona pautas detalladas con respecto al uso de técnicas de auditoría asistidas por la computadora.

### **2.1.6 Resumen de las Declaraciones Internacionales de Auditoría**

1000-1100 Declaraciones Internacionales de Auditoría

1000 Procedimientos de confirmación inter-bancos

El propósito de esta Declaración es ayudar al auditor externo y a miembros de la gerencia del bando, tales como auditores internos o inspectores, en los procedimientos de confirmación interbancaria. Esta guía contribuirá a la efectividad de estos procedimientos y a la eficiencia del procesamiento de respuestas.

1001 Ambiente de procesamiento electrónico de datos - Microcomputadores (Declaración 1)

El propósito de esta Declaración es ayudar al auditor en la aplicación de la norma 400 describiendo el sistema de micro computación usado en estaciones de trabajo individuales. Esta Declaración describe los efectos del microcomputador sobre el sistema contable y los controles internos relacionados y sobre los procedimientos de auditoría.

1002 Ambiente de procesamiento electrónico de datos- Sistemas de computadores “en línea” (Declaración 2)

Esta Declaración forma parte de una serie cuyo objeto es ayudar al auditor en la aplicación de la norma 400 mediante la descripción de los sistemas computarizados “en línea” y su efecto en el sistema contable y los controles internos relacionados y en los procedimientos de auditoría.

1003 Ambiente de procedimiento electrónico de datos- Sistemas de base de datos (Declaración 3)

Esta Declaración forma parte de una serie cuyo objeto es ayudar al auditor en la aplicación de la norma 400 mediante la descripción de los sistemas de base de datos y su efecto en el sistema contable y los controles internos relacionados y en los procedimientos de auditoría.

1004 Relación entre los supervisores bancarios y los auditores externos (Declaración 4)

Esta Declaración define las responsabilidades fundamentales de la gerencia, analiza las características esenciales de los roles de los supervisores y auditores, considera el alcance de la supervisión de funciones, y sugiere un mecanismo para coordinar en forma más eficiente el cumplimiento de las tareas de supervisores y auditores.

1005 Consideraciones particulares para la auditoría de entidades pequeñas (Declaración 5)

El propósito de esta Declaración es asistir al auditor en la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en las situaciones típicas que se presentan en las pequeñas empresas.

1006 Auditoría de bancos comerciales internacionales (Declaración 6)

El propósito de esta Declaración es proporcionar una guía adicional a los auditores mediante la ampliación e interpretación de pautas para la auditoría de bancos comerciales internacionales. Sin embargo, no pretende ser una lista exhaustiva de los procedimientos y prácticas utilizados en este tipo de auditoría.

1007 Comunicaciones con la administración (Declaración 7)

Esta Declaración considera la relación del auditor con la gerencia, resume ciertos temas ya contemplados en las Normas Internacionales de Auditoría y brinda pautas adicionales. Algunos aspectos de la relación del auditor con la gerencia son determinados por requisitos legales y profesionales. Otros se rigen por los procedimientos y prácticas internas del auditor. Los auditores deben tener

en cuenta estos requisitos, procedimientos y prácticas. A los fines de esta Declaración, el término “gerencia” comprende a los funcionarios otras personas que desempeñan funciones gerenciales jerárquicas. La gerencia sólo incluye a los directores y el comité de auditoría en aquellos casos en los que éstos desempeñan dichas funciones.

1008 Evaluación de riesgos y control interno- Características y consideraciones en un ambiente de procesamiento electrónico de datos (Addendum 1 a NIA 6)

Esta Declaración contiene las características y consideraciones más importantes del ambiente PED: estructura organizativa, naturaleza del procesamiento, aspectos de diseño y procesamientos, controles interno, controles generales PED, controles de aplicación PED, revisión y evaluación de los controles generales y de aplicación PED.

1009 Técnicas de auditoría con ayuda de computadora (NIA 16)

Esta Declaración es una ampliación de la norma 401 y proporciona pautas detalladas con respecto al uso de técnicas de auditoría asistidas por la computadora.

### **2.1.7 Resumen de las Declaraciones De las Normas de Auditoria**

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.

#### **Funciones y naturaleza de los papeles de trabajo**

Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

a) Proporcionar la base principal para el dictamen del Contador Público, incluyendo su manifestación sobre el cumplimiento de las normas relativas a la ejecución del trabajo que están implícitas en la referencia en su dictamen a las normas de auditoría de aceptación general.

b) Ayudar al Contador Público a conducir y a supervisar el trabajo.

Los papeles de trabajo son registros elaborados por el Contador Público que demuestran los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida, y las conclusiones pertinentes a que ha llegado en el trabajo.

#### 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 satisfacerse 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.

El contador público debe obtener manifestaciones escritas de la gerencia sobre sus conocimientos de la entidad examinada o intenciones en diversos asuntos, cuando considere que son necesarias para complementar sus procedimientos de auditoría, específicamente diseñados para satisfacerse de las manifestaciones verbales o escritas recibidas de la gerencia.

#### 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.

#### 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.

#### DNA 06: Planificación y supervisión

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

#### 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, satisfacerse 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.

#### DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

#### 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”.

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.

#### 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.

Esta norma aclara y circunscribe la responsabilidad del contador público independiente (CPI) en relación con la información prospectiva, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Código de Ética Profesional del Contador Público, en el que se establece:

*“Artículo 12.— El Contador Público que actúe en forma independiente no permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos e información financiera o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad sobre el cumplimiento o realización de esas estimaciones o proyectos”*,

#### **2.1.8 La Auditoria y las NIAS 600 y 620**

Este momento del estudio corresponde a los aspectos teóricos legales y relacionado con el proceso practicado por contadores públicos, fundamentado según las Normas Internacionales de Auditoria; específicamente aquellas que tienen que ver con el USO DEL TRABAJO DE OTRO AUDITOR, (NIA600) y el USO DEL TRABAJO DE UN EXPERTO, titulada (NIA620); las cuales engloban el marco de referencia que le dan validez interna a la investigación presente.



En este sentido se hace preciso mencionar una síntesis vigente según la junta de estándares internacionales de auditoría y aseguramiento de la federación internacional de contadores IFAC-IAASB, plasmado en auditoría financiera (2005) la cual expresa el estándar internacional ISA 600, Uso del Trabajo de Otro Auditor.

■ Cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, debe determinar cómo el trabajo de otro auditor afecta a la auditoría.

■ Auditor principal significa el auditor que es responsable por reportar sobre los estados financieros de una entidad cuando esos estados financieros incluyen información financiera de uno o más componentes auditado por otro auditor.

■ Otro auditor es un auditor, diferente del auditor principal, con responsabilidad por reportar sobre la información financiera de un componente que está incluido en los estados financieros auditados por el auditor principal. Otros auditores incluyen los auditores de firma afiliadas ya sea que usen el mismo nombre o no, y correspondientes, lo mismo que auditores no relacionados.

■ Componente significa una división, sucursal, subsidiaria, contrato de riesgo compartido, compañía asociada u otra entidad cuya información financiera se incluye en los estados financieros auditados por el auditor principal.

■ El auditor debe considerar si la participación propia del auditor es suficiente para ser capaz de actuar como auditor principal.

■ Cuando planea el uso del trabajo de otro auditor, debe considerar la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica.

- El auditor principal debe desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que el trabajo de otro auditor es adecuado para los propósitos del auditor principal, en el contexto de la asignación específica.
- El auditor principal debe considerar los hallazgos significativos del otro auditor.
- El otro auditor, conociendo el contexto en el cual el auditor principal usará el trabajo del otro auditor, debe cooperar con el auditor principal.
- Cuando el auditor principal concluye que el trabajo del otro auditor no se puede usar y el auditor principal no ha podido desempeñar procedimientos adicionales suficientes en relación con la información financiera del componente auditado por el otro auditor, el auditor principal debe expresar una opinión calificada o negar la opinión a causa de que existe limitación en el alcance de la auditoría.
- Dado que el cumplimiento con la orientación contenida en este estándar se considera deseable, las regulaciones locales de algunos países permiten que un auditor principal base la opinión de auditoría sobre los estados financieros tomados como un todo solamente a partir del reporte de otro auditor en relación con uno o más componentes. Cuando el auditor principal hace eso, su reporte debe establecer este hecho de manera clara y debe señalar la magnitud de la porción de los estados financieros auditados por el otro auditor. ( PP.560-561 )

Esta síntesis globaliza la realidad de la adecuación del trabajo de los contadores públicos cuando hace uso del trabajo de otro auditor en el contexto de la economía en auditorías bajo los esquemas de los estándares internacionales practicados en el campo financiero y de valores; los cuales guiarán a la calidad y aseguramiento de la información de auditoría en este difícil momento de la

globalización y capitalismo que se ve fuertemente amenazada por la caída de la economía financiera mundial; cuando algún auditor esté en proceso de auditoría y tenga que expresar reportes financieros verdaderos y justo de acuerdo a los criterios apropiados establecidos dentro de los parámetros de los estándares internacionales utilizados.

Es importante destacar también otro importante estándar internacional de auditoría, titulada NIA 620, relacionada con el uso del trabajo de un experto, la cual es sintetizada de la siguiente manera:

- Cuando usa el trabajo desempeñado por un experto, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que el trabajo es adecuado para los propósitos de la auditoría.
- Experto significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especial en un campo particular diferente de la contabilidad y auditoría.
- Un experto puede ser contratado por la entidad, contratado por el auditor, empleado por la entidad, o empleado por el auditor.
- Durante la auditoría el auditor puede requerir y obtener, junto con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en la forma de reportes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Son ejemplos:
  - Valuaciones de ciertos tipos de activos, ejemplo, terrenos y construcciones, planta y maquinaria, trabajo de arte, y piedras preciosas.
  - Determinación de cantidades o condición física de activos, por ejemplo. Minerales almacenados en reservas, minerales bajo tierra y reservas petroleras, y la restante vida útil de la planta y maquinaria.

- Determinación de cantidades usando técnicas o métodos especializados, por ejemplo. Una valuación actuarial.
  - Medición del trabajo terminado y hacer completado en contrato en curso.
  - Opiniones legales relacionadas con interpretaciones de acuerdos, estatus y regulaciones.
- Cuando plantea el uso del trabajo de un experto el auditor debe valorar la competencia profesional del experto.
- El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los propósitos de la auditoría.
- El auditor debe valorar lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría en relación con la aserción del estado financiero que se está considerando.
- Si el resultado del trabajo del experto no provee evidencia de auditoría suficiente y apropiada o si los resultados no son consistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor debe resolver el asunto.
- Cuando emite un reporte de auditor sin modificaciones, el auditor no debe referirse al trabajo de un experto. Tal referencia puede ser mal interpretada como calificación de la opinión del auditor o como una división de responsabilidad, ninguno de lo cual se ha tenido como intención. (IBIDEN, PP, 562-563 )

En relación a este estándar internacional, el cual se hace Uso del Trabajo de un Experto, se debe asegurar la calidad de los servicios profesionales del ente de contador con trayectoria de buena ética profesional y aceptación de responsabilidad para con el público, con reputación de integridad, objetividad,

competencia y experiencia de servicios a clientes; de este modo existe la posibilidad de destacar la temible incertidumbre de la desconfianza en actos de auditorías.

Cabe agregar que IPPS aseguramiento de la calidad de los servicios profesionales, expresa en auditoría financiera (2005) que:

**Cada contador profesional (o es percibido como que falla) en cumplir los estándares profesionales y los requerimientos legales hace difícil que la profesión mantenga su reputación ... El deber de adherirse a los requerimientos profesionales recae en el contador profesional individual. Sin embargo, la valoración de la extensión en la cual un contador individual ha cumplido este deber es llevada a cabo mejor nivel de la organización para la cual se desempeña el trabajo de contador profesional. (P. 511)**

Es por ello que amerita de contadores públicos calificados, con habilidades, conocimientos generales, valores, competencia y calificación profesional al momento de prestar servicios de auditorías en una economía global que exige que ellos estén actualizados con los esquemas normativos basados en la ley y en los esquemas de aseguramientos en la calidad; los cuales son necesarios para los sujetos como para las firmas de contadores públicos profesionales.

Por otra parte es preciso añadir en la norma internacional de auditoría (NIA 5 sección 600), relacionada con el uso del trabajo de otro auditor, que cuando hay aceptación como auditor principal, éste debería considerar la importancia relativa de la porción de los estados financieros que audita el auditor principal, al igual que el grado de conocimientos del auditor principal respecto del negocio de los componentes; así como también el riesgo de representaciones erróneas relativa en los estados financieros de los componentes auditados por el otro auditor; y la relación de procedimientos adicionales dando como resultados que el auditor

principal tenga significativa participación en la auditoría. (Recurso informativo, 2002 en actualización contable, P.P.1-2).

Es por ello la relevancia de la propia participación del auditor para determinar si es suficiente para poder actuar como auditor principal; en esta forma él estaría envuelto en el clima de aceptación como auditor principal.

Dentro de los procedimientos del auditor principal esta la obligación de comunicar al otro auditor los requisitos de independencia respecto de la identidad, así como el componente y obtener representación sobre el cumplimiento con ellos; así como también las áreas que requieren consideración especial, procedimientos de transacciones entre compañías, y requerimientos de contabilidad, auditorías y de informes, y obtener representación crítica sobre el cumplimiento en los mismo. (IDEM, P.2)

La comunicación del auditor principal con el otro auditor es de vital importancia para coordinar esfuerzos en pro de un eficaz y efectivo proceso de auditoría. También el auditor principal debe estar atento en discutir con el otro auditor para tener los procedimientos de auditoría aplicada y revisar papeles de trabajo del otro auditor para tener suficiente evidencia apropiada, estableciéndose así una relación formal en el proceso de auditoría.

Es importante destacar además, en la NIA 18 sección 600, de la normas internacionales de auditoría, relacionada con el uso del trabajo de un experto, que cuando se determine la necesidad de usar el trabajo de éste, se clarifique el alcance de su ejercicio cubriendo los objetivos, bosquejos general del informe, grado de involucración y acceso a los registros y archivos apropiados, relación con la entidad, confidencialidad de la información y métodos que piensa utilizar; esta situación debe exponerse en forma escrita al experto o comunicarse directamente con el mismo.

Además de ello, dentro de la evaluación del Trabajo del experto, debe estar lo esencial de los resultados del mismo, reflejando de manera apropiado los estados financieros o soportes de sus aseveraciones con una fuente de data, supuestos, métodos dados, resultado del trabajo del experto. En este modo cuando la data es apropiada el auditor hace investigaciones necesarias de los procedimientos ejecutados por el experto y establece si es suficiente y confiable para aprobar la validez de los datos usados por el experto.

Por otra parte en XVI Fórum del Auditor Profesional, el ponente López Josep (2006), hace énfasis de los aspectos más significativo de los borradores de las Normas Internacionales de Auditoría (ISA 600), resumiéndolas de la siguiente manera:

1. Evolución:

La ISA 600 tenía en sus inicios como título “la utilización del trabajo de otro auditor”. Posteriormente se modificó el nombre de la misma por el actual.

2. Cuestiones significativas:

Se propone la eliminación de la diferenciación entre responsabilidad exclusiva y compartida.

■ El auditor del Grupo es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo (“ Group audit. Opinión”).

■ El auditor de grupo será quien determinara, con objeto de obtener evidencia suficiente, los procedimientos adecuados para el correcto desarrollo de toda la auditoría del grupo.

3. Aspecto relativos a la diferencia entre auditores relacionados y no relacionados y definición de auditor del grupo:

- Reconocimiento por parte de la IAASB de las importantes diferencias de estructuras entre firmas.

Ello conduce:

- Eliminación de la distinción entre auditor relacionado y no relacionado.
- Revisión del riesgo de auditoría derivado de utilizar el trabajo “otro auditor”.
- Supresión de la idea que el auditor del grupo puede delegar su responsabilidad en un “auditor relacionado” que a su vez esté realizando el trabajo aplicado procedimientos limitados.

4. Aceptación y continuidad como auditor del grupo:

- Pone como condición importante para aceptar el encargo por parte del auditor de grupo, el hecho de que pueda obtener evidencia suficiente y apropiada que le permita dar una opinión sobre los estados financieros del grupo.

- Como ayuda, el auditor del grupo podrá tomar muestra de determinados componentes del grupo que puedan ser significativos de forma individual.

5. Acenso a la información:

- El auditor del grupo puede no aceptar el encargo si se le imponen restricciones al acenso de la información.

- El IAASB (International auditing and assurance standards borrado) es de la opinión que antes de aceptar el encargo para la continuación



de la auditoría del grupo, el auditor del grupo deberá tener una expectativa razonable de que obtendrá evidencias suficientes y apropiada en relación con el proceso de consolidación de la información financiera del grupo.

6. Diferenciación o distinción entre componentes “componentes no significativos” y “otros componentes”.

■ A efectos de obtener evidencias suficiente y apropiada que les permite reducir el riesgo de auditoría del grupo, el auditor evaluará aquellos componentes que no sean significativos individualmente. Los procedimientos analíticos serán un elemento clave en este procedimiento.

7. Las responsabilidades de los otros auditores.

■ La actual ISA 600 requiere que el “otro auditor” conozca el contexto en el que el auditor del grupo sea su trabajo. Este requerimiento no se ha considerado necesario incluirlo en el actual borrador.

■ Se considera por alguna parte implicada, que sería muy interesante clarificar las responsabilidades del “otro auditor”.

■ Las mismas partes implicadas consideran que el “otro auditor” debería facilitar el acceso al auditor del grupo de determinados aspectos relevantes de la documentación de auditoría. (p.p 198-200).

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la

presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

En Venezuela, tales Normas Internacionales han sido adoptadas para el ejercicio profesional por los correspondientes órganos representativos de Contadores Públicos, por lo que constituye un requisito formal su observancia en todo trabajo profesional de auditoría.

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.

Es importante destacar que las organizaciones profesionales existentes en el ámbito internacional hacen referencia a estas normas de Auditoría. Así, de acuerdo con los antecedentes que se derivan de la actuación del Instituto Americano de Contadores Públicos de Estados Unidos de Norteamérica AICPA, pueden apreciarse que tales normas datan desde 1934. En el Perú el III Congreso Nacional de Contadores Públicos aprobó en 1971, la vigencia de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas, en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros y deben aplicarse también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra

información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

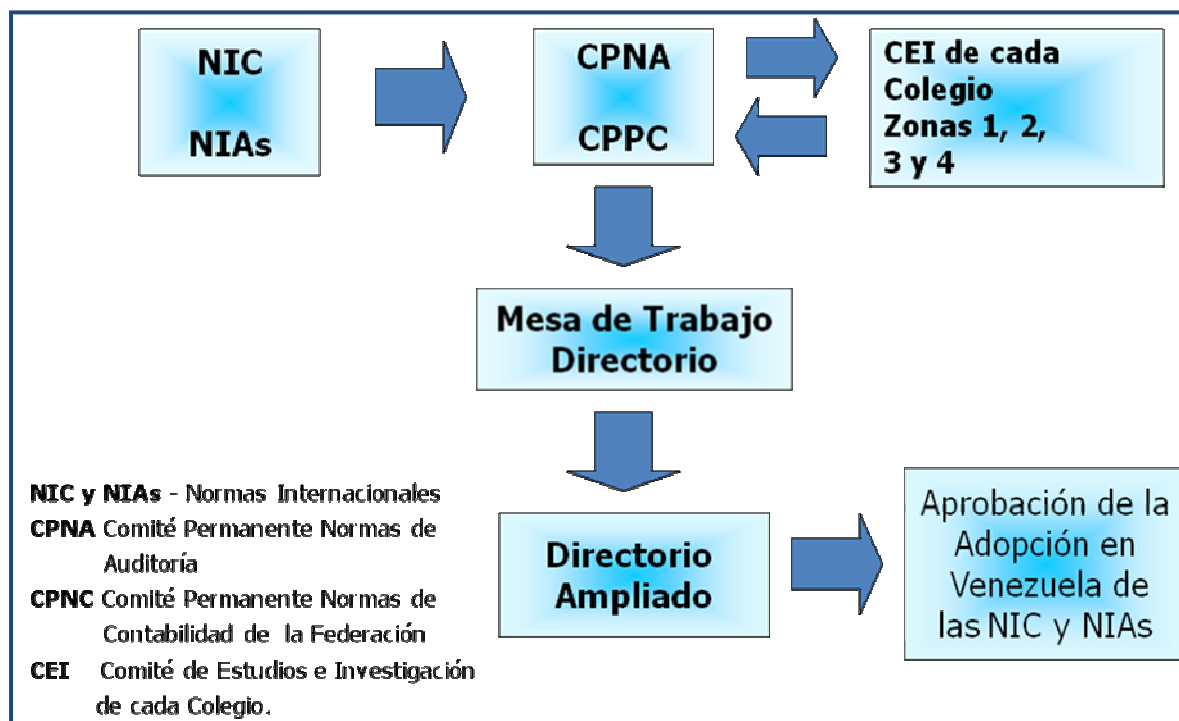
Las Normas Internacionales de Auditoría contienen principios básicos y procedimientos esenciales, los cuales han sido destacados en el texto respectivo, mediante la utilización de letra negrita, a fin de procurar su correcta identificación. En forma complementaria se agregan lineamientos relacionados 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.

Las normas son emitidas en dos series separadas: La de Servicios de Auditoría (NIAs) y la de Servicios Afines (NIAs/SAs), comprendidos en esta última los comportamientos de revisión de procedimientos bajo acuerdo de compilación. El marco describe los servicios que el Auditor puede comprometerse a realizar en relación con el nivel de certidumbre resultante. 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.

En un compromiso de procedimientos acordados, el Auditor informa sobre los hallazgos que ha determinado mediante los procedimientos que ha acordado 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. En el marco 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.

### 2.1.9 Esquema De Trabajo Para La Adopción O Adaptación De Las Normas



Situación actual: La globalización ha llevado a las instituciones que rigen los destinos de la profesión contable a revisar las normas de auditoría vigentes desde hace casi dos décadas SAS Statement on Auditing Standards (Declaración sobre Normas de Auditoría) que emite el Instituto Americano de Contadores Públicos American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), y que son las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (GAAS), aplicables en los Estados Unidos de Norteamérica. Según el Instituto Americano de Contadores Públicos de Estados Unidos de Norteamérica - **AICPA**, desde el año 1,934, indica lo siguiente: Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS), constituyen los requisitos de calidad que deben observar los auditores durante el desarrollo del trabajo de auditoría. Las NAGAS, constituyen uno de los soportes más importantes del auditor dentro de su actividad que es altamente especializada. Por ello, estas normas en esencia son orientaciones, pautas o requisitos que de manera general se relacionan con la conducta o comportamiento que deben observar los auditores, a efecto de lograr un desempeño de calidad durante el proceso de la auditoría.

#### **2.1.10 ¿Como Se Clasifican Las NAGAS?**

Según el AICPA, las NAGAS están referidas al debido cuidado profesional que debe ponerse en la etapa de planeamiento del trabajo y en su eficiente ejecución, así como en la preparación del informe final que contiene el dictamen de auditoría.

Las NAGAS, se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas relativas a la preparación de informes,

##### **a) Normas Personales:**

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen

cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

### **1. Entrenamiento y capacidad profesional**

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

### **2. Cuidado y diligencia profesional**

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en preparación de su dictamen o informe.

### **3. Independencia**

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

#### **b) Normas de Ejecución del Trabajo:**

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas, denominadas de ejecución del trabajo.

### **4. Planeación y supervisión**

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada

### **5. Estudio y evaluación del control interno**

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinen el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

### **6. Evidencia suficiente y competente**

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor deber obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

#### **c) Normas relativas a la preparación de informes**

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación:

### **7. Aplicación de los PCGA**

Los estados financieros a auditar deben haber sido preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (NICs).

### **8. Consistencia**

Las NICs empleadas deben haber sido aplicadas consistentemente en relación con el período para que los ejercicios económicos puedan ser comparables; en todo caso, se deben medir los efectos del cambio de políticas y normas contables.

### **9. Revelación Suficiente**

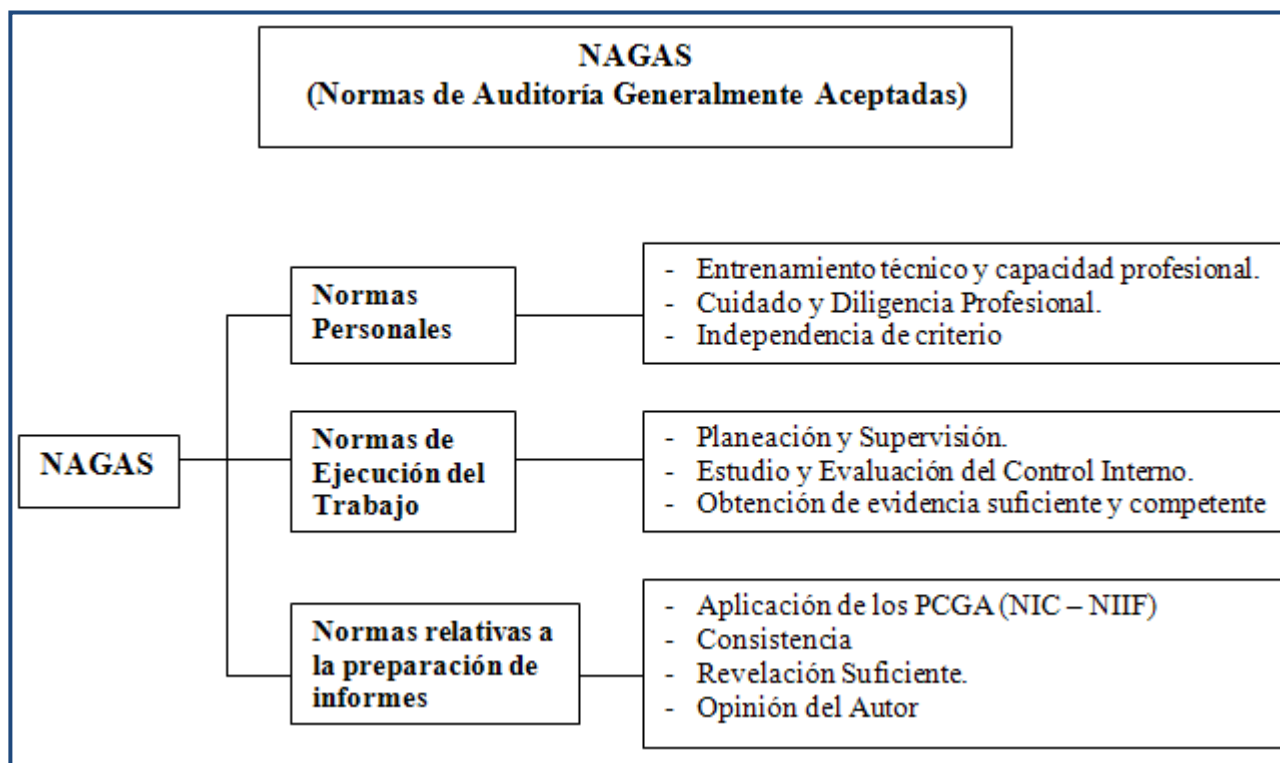
El auditor debe emitir una opinión sobre el resultado de su trabajo; esta opinión puede ser limpia, con salvedades, negativa o en su defecto, no dar opinión cuando no hemos podido aplicar las NIAs.

### **10. Opinión del Auditor**

Aspectos de revelación o exposición deben ser contemplados en la presentación de los estados financieros por parte del auditado; el no hacerlo puede originar cambios en la opinión del auditor, desde una salvedad hasta una opinión negativa. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas 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 la mayoría de países el soporte obligado de las actividades que conducen Contadores Públicos.

La aparición de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de Prácticas de Auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.





## 2.2 Antecedentes del estudio.

La situación que se investiga es un problema de gran significación y existen antecedentes valiosos que orientan a proporcionar aportes acorde con el momento histórico que vive la economía global y financiera en el planeta.

### 2.2.1 Antecedentes Históricos.

La auditoría en el contexto mundial es objeto de mucho interés para quienes interactúan en el proceso mismo de auditorías contribuyendo a la labor y desarrollo en pro de una sociedad globalizada en la economía financiera; pues uno de los avances más importante en los últimos años es el surgimiento de las evoluciones de las normas internacionales de la auditoría. En este sentido, auditoría financieras (2005), documenta lo siguiente:

La auditoría financiera; ha evolucionado gracias a las transformaciones que ha tenido tanto su objeto como sus métodos.

Su objeto ha cambiado: cuentas-balances-estados financieros-sistemas de información –conocimiento.

Sus métodos también han tenido transformaciones radicales: inicialmente el registro/ revisión al 100% (énfasis puesto en los inventarios), luego el almacenamiento/ evaluación por muestreo selectivo (centro de atención en el mantenimiento del capital y en el reconocimiento de ingresos), y se dirige raudamente hacia el almacenamiento-recuperación-aseguramiento mediante la valoración de riesgos (direccionado por el desempeño financiero).

La auditoría financiera publicada, denominada también auditoría de los estados financieros versión IFAC-IAASB tiene como objeto los estados financieros y como método el almacenamiento/ evolución por muestreo selectivo. El hecho de que los estándares internacionales de auditoría (ISAss) hayan sido re-contextualizados en el marco de los estándares internacionales de práctica profesional (IPPSs) y de los estándares internacionales sobre contrato de aseguramiento (ISAES) es señal clara de que evoluciona hacia un objeto más amplio (la información) y hacia metodologías más modernas (valoración de riesgos). IFAC-IAASB no es otra cosa que uno de los tres componentes del esquema de aseguramiento de la calidad de la información (contabilidad & auditoría) que se está imponiendo en la etapa de la globalización.

El proceso que el mundo ha recorrido es:

■ Normalización (legal y/o profesional: regulación al interior de las fronteras (nacionales y/o gremiales). Un estilo ampliamente aceptado hasta antes de los 70s.

- Armonización: análisis de las diferencias y similitudes entre las diferentes normas, realizado inicialmente de manera bilateral y posteriormente multilateral. Una práctica generalizada entre los 70s y los 90s.
  
- Internacionalización: definición alrededor de los esquemas de IASC (ISAs) o de FASB (US.GAAP), para la contabilidad, y de IFAC (ISAs) o AICPA (US-GAAS) para la auditoría. Un esfuerzo realizado entre los 90s y el 2000.
  
- Globalización: la adopción de un cuerpo único de estándares de contabilidad: lo que se conoce como las versiones IASB (preparación y presentación de estados financieros; presentación sobre reportes sobre el desempeño financiero), IFAC-IAASB (auditoría de los estados financieros, aseguramiento de información), el IFAD-UNCTAD (contaduría profesional). Este es el estado actual del proceso.

Ello es reforzado con un esquema de aseguramiento de la calidad que, para cada uno de esos estándares, requiere un organismo: (1) emisor de estándares; (2) regulador que hace forzoso su cumplimiento; (3) profesional que lo aplica. Con una condición imprescindible: la independencia absoluta entre estos tres elementos y la aplicación ineludible del debido proceso. La adopción de este esquema es lo que ha inducido a la transformación de dichos organismos y a que se anuncien en los cambios antes que se haga forzoso su cumplimiento.

Existen, por supuesto, otra clase de auditoría de estados financieros. Entre éstas, una de la más conocida es la tradicionalmente aplicada en los estados unidos, técnicamente conocida como US-GAAS (general accepted auditing standards) o simplemente como SAS (statement on auditing standards”, emitido por el auditing standards board (ASB). Sobresalen

también, dentro de este mismo medio, los GAGAS (general accepted goverment auditing standards). (P.P. 501-502).

En relación a la documentación presentada en auditoria financiera se refleja la evolución que ha experimentado la auditoría con importantes transformaciones en las cuentas, balances, estados financieros, sistema de información y conocimiento; al igual que en sus métodos.

En este sentido la auditoria financiera tiene un nuevo contexto el cual se muestra de la manera siguiente:

Al igual que lo hacho por IASC en el campo de la preparación y presentación de estados financieros, IFAC inició en los años 70s un proceso de emisión de de estándares internacionales de auditoría a fin de superar los problemas derivados de la emisión de regulaciones nacionales.

En el mundo entero prácticamente cada país tenía sus propias normas referidas ya sea a la revisión, a la inversión de cuentas, al examen, o a la auditoría de los estados financieros. El conjunto mejer elaborado y aplicado, sin lugar a dudas, a sido el US-GAGAS.

Con la internacionalización y la globalización, los procesos se han ido aclarando y así como IASC tuvo que cambiar su estructura de gobierno y emisión de estándares, revisar y modificar sus estándares, e iniciar la emisión de otros nuevos, que dio origen a lo que técnicamente se conoce como IASB, para diferenciarlo de las estructuras anteriores, IFAC ha tenido que realizar esfuerzos similares a fin de ajustarse a las nuevas condiciones del entorno global. Uno de estos ajustes es sustituir el IAPC (International auditing practices comité) por el IAASB (International auditing and assurance standards borrado).

El proceso en IASC ha sido dramático, sobre todo por las presiones de IOSCO y SEC, así como por la participación de los diferentes usuarios de los estados financieros, en especial las grandes decisores (fondo de inversión, reguladores). El tránsito de la internacionalización a la globalización de la contabilidad le ha implicado transformaciones profundas en su estructura (constitución nueva) como en la emisión de estándares: es un hecho de que se abandonan los estándares internacionales de contabilidad (IAS, centrados en la preparación de estados financieros) y se introducen los nuevos estándares internacionales de presentación de reportes financieros (IFRS, focalizados en el desempeño financiero). Son cambios introducidos a partir de abril 2001 y se esperan que vengan muchos más.

Este fenómeno en IFAC no ha tenido tanta publicidad pero ha sido igualmente radical. Posiblemente la muestra más significativa de ello han sido las modificaciones realizadas, y en curso, en relación con el código de ética, introduciendo una práctica profesional completamente nueva alrededor de la figura del contador profesional. Otro cambio importante ha sido la introducción de nuevos estándares tanto de práctica profesional como de contrato de aseguramiento.

Están planteados cambios profundos en los estándares internacionales de auditoría, los cuales comenzaron con la codificación y la revisión de algunos. Se resalta que a la fecha IFAC ha iniciado formalmente los diálogos con IOSCO orientados a lograr que se adopten los estándares internacionales de auditoría en los mercados de capital globales. Otro índice significativo han sido los procesos de discusión y análisis dados alrededor de algunos borradores en discusión pública, especialmente el de 'credibilidad de la información' y 'la profesión auditora y el ambiente'.

El asunto está en plena evolución y se esperan cambios de fondo. Lo ocurrido con la estructura organizacional es solamente otro paso importante en

esa dirección, una transformación iniciada con la adopción de una nueva constitución en octubre de 1992 y cuya re-estructuración más importante conllevó reemplazar el IFAC. Council por el IFAC. Board como la autoridad máxima. (P.P. 503-504).

### **2.2.2 Antecedentes locales del problema.**

Son muchos los investigadores que se han preocupado por hacer estudios sobre el tema de la auditoría en el país; pero en el estado Anzoátegui son limitados las que se han realizado con la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría tituladas NIA 5 sección 600 (uso del trabajo de otro auditor) y la NIA 18 sección 620 (uso del trabajo de un experto); pero se han hecho otras, las cuales se tienen las siguientes:

**Realizado por: Chacón Pablo y Machuca Ruthnellys.**

**Título: Implementación de las Norma ISO 14000**

**Estudio realizado en el Año: 2006; los investigadores llegaron a las siguientes conclusiones.**

■ Las empresas están descubriendo que actuar antes de que ocurran los problemas ambientales, mejora la competitividad y reducen los costos. Se han dado cuenta de que las prácticas de negocio que no consideran al ambiente, no son sostenible en el tiempo y de que su supervivencia a largo plazo, está estrechamente asociada con el desarrollo de una conciencia ambiental.

■ El sistema gestión ambiental descrito en la ISO 14000 es una aproximación sistemática al cuidado del ambiente en todas las áreas del negocio de una empresa. Incluye actividades de planificación estratégicas y táctica, así como desarrollo, logro, mantenimiento revisión e implantación de políticas ambientales.

■ Al tratarse de los negocios y de las empresas, pareciera que el ambiente se mediatiza frente la utilidad y el beneficio económico. De ninguna manera debe ser así, el ambiente es el hábitat que nos permite que todo lo demás ocurra. Por ello, es necesario que todos (gobierno, industrias organizaciones institutos, universidades comunidad en general...) asumamos las responsabilidades ambientales necesarias. El conservar nuestro ambiente es un proyecto de largo plazo que debe comenzar ya.

**Realizado por: Malavé Mirian y Russian Jessica**

**Título: ISO 9001:2000 y su implantación Calidad y productividad en las empresas venezolanas. Estudio realizado en el año 2006, los investigadores llegaron a las siguientes conclusiones.**

■ El control de calidad es la primera etapa en la gestión de calidad, fase que persigue garantizar un nivel continuo de la calidad del producto o servicio.

■ La implantación del sistema de gestión de calidad orienta las actividades de la empresa a la obtención y mantenimiento del nivel de calidad del producto o el servicio, de acuerdo con las necesidades del cliente.

■ Los principios de la gestión de calidad son los lineamientos que alta gerencia debe seguir para conducir a la organización a la mejora continua de la ejecución a largo plazo y centrándose en los clientes.

■ Fondonorma es el ente encargado de promover las actividades de normalización y certificación de la calidad para estimular la competitividad del sector productivo en Venezuela.

■ Las normas CONVENIN ISO 9001:2000 son utilizadas en Venezuela como base legal para la implantación y certificación de sistema

de gestión de calidad según los lineamientos derivados de la organización internacional para la estandarización.

### **2.3 Elaboración de hipótesis:**

En relación al estudio presente se plantean algunas hipótesis que inducen a la explicación de los hechos que caracterizan o identifican el problema; y de esta manera someter a la verificación el objeto de conocimiento a su comprobación. Entre las hipótesis se pueden enunciar las siguientes:

■ Verificar si el contador público asignado al proceso de auditoria aplican adecuadamente en todos sus parámetros legales, las normas internacionales de auditoria (NIA 5 sección 600) que tiene que ver con el uso del trabajo de otro auditor, en el objeto del estudio.

■ Verificar si el contador asignado al proceso de auditoria aplican adecuadamente en todos sus parámetros legales, las normas internacionales de auditoria (NIA 18 sección 620) relacionada con el uso del trabajo de un experto, en el objeto de estudio.

■ La toma de decisiones de un ente tiene como base de su proceso a los informes o dictámenes de auditoria tomando como base legal, las Normas Internacionales de Auditoria, porque estos son elementos de evidencia que permiten el conocimiento de la naturaleza, finalidad y resultados de las transacciones.

■ La incidencia de los informes o dictámenes de auditoria, se concreta mediante la obtención de la evidencia suficiente, competente y relevante que necesita el auditor para formular sus conclusiones, observaciones y recomendaciones.



## 2.4 Identificación de las variables:

Las variables presentes en el estudio que bordean los espacios del instrumento aplicado para la recolección de la información indecente a la verificación y/o comprobación de la utilización adecuada de los parámetros legales de las normas internacionales de auditoría NIA5 sección 600 y NIA 18 sección 620 respectivamente, se identifica lo siguiente:

📌 Aspecto profesionales del contador público asignado en auditoría:

Esta variable está dirigida a determinar las características correspondientes de la forma profesional y experiencial del contador público asignado en auditoría en el campo de la economía financiera desplegada en el objeto de estudio.

📌 Aspecto cognoscitivos del contador asignado en auditoría; en relación a las normas internacionales de auditoría específicamente NIA5 sección 600 y NIA 18 sección 620, respectivamente; las cuales se inclinan a indagar sobre lo que el auditor conoce de la filosofía de dichos estándares internacionales de auditoría a ser utilizados en el proceso de auditoría en el objeto de estudio.

📌 Praxis de acción del contador asignado en auditoría. Esta variable recoge lo que fue el auditor desarrolla y aplica en el proceso de auditoría contentivo en los parámetros legales de las normas internacionales de auditoría: NIA 5 sección 600 y NIA 18 sección 620 respectivamente en el objeto de estudio.

📌 Evaluación del análisis hecho en la acción de auditoría:

ésta determina la verificación y/o comprobación del juicio del valor emitido por el auditor con referencia al contexto de la auditoría realizada con el objeto de estudio, contraste con la data suministrada en el instrumento aplicado por el contador público seleccionado para la investigación.



## CAPITULO III

### METODOLOGIA

En este capítulo se presenta el procedimiento metodológico utilizado en el estudio: diseño técnicas de recolección de información, población y muestra, técnicas de análisis y sistema de tabulación, índice analítico tentativo del proyecto y guía del trabajo de campo.

#### **3.1 Técnicas e instrumentos de recolección de información.**

El estudio que se hace está orientado a verificar el efecto entre las variables que se ponen en práctica dependiendo como se da el momento dándole una debida descripción y análisis interpretativo; quedando la investigación ubicada en el campo descriptivo. Al respecto Zapata (1980) sostiene:

“La investigación tipo descriptivo es aquella que tiene por finalidad buscar, encontrar y captar al fenómeno como tal y como se da en la realidad con todas sus características y rasgos seguidos de una interpretación; indica entonces el procedimiento a seguir”. (P.128)

##### **3.1.1 Técnicas De Recolección De Datos**

- **Análisis documental.**- Se ha utilizado, para analizar las Normas Internacionales de Auditoría.
- **Encuestas.**- Para aplicar cuestionarios de preguntas dirigidas a profesores que ejercen el ejercicio de la contaduría pública e imparten clases en la Universidad de Oriente, a fin de determinar el conocimiento y comprensión de la documentación sustentatoria de sus actividades.

##### **3.1.2 Instrumentos De Recolección De Datos**

- **Ficha de encuesta.**- Aplicado para obtener información de profesores que ejercen el ejercicio de la contaduría pública e

imparten clases en la Universidad de Oriente, sobre el tema de investigación.

Para llevar a cabo la encuesta, se formuló la Guía de encuesta, dirigida 10 profesores que ejercen el ejercicio de la contaduría pública e imparten clases en la Universidad de Oriente, cabe destacar que dicha guía de encuesta esta estructurado con 19 ítems con alternativas para que la fuente directa seleccionada exprese sus conocimientos de manera clara y precisa, seleccionando una respuesta de las alternativas de cada ítem en las variables del estudio y así obtener la información que verificará las hipótesis planteadas en el momento teórico. Los datos suministrados por la fuente directa serán motivo de descripción con un análisis interpretativo para luego compararlo con una auditoria realizada por la misma fuente directa en una empresa distinguida de la ciudad; de este modo; los estudiantes de área de grado (investigadores del estudio) emitirán un juicio de valor verificando el alcance de la aplicación de las normas internacionales de auditoría (NIA 5 sección 600 y NIA 18 sección 620) respectivamente que engloban el uso del trabajo de otro auditor y el uso del trabajo de un experto en el proceso de auditoria realizado por el contador público asignado para este estudio.

### **3.1.2.1 Anexo N° 1**

La encuesta para este trabajo de investigación se realizo con la participación de 10 profesores que ejercen el ejercicio de la contaduría pública e imparten clases en la Universidad de Oriente

La respuesta fue contestada marcando una (X):

- Fuente directa:-\_\_\_\_\_
- Presentación del Instrumento con las variables con sus respectivo ítems para la recolección de la información

**I: ASPECTO PROFESIONALES DEL CONTADOR:**

Título que posee:\_\_\_\_\_

Tiempo de experiencia:\_\_\_\_\_

Cursos de actualización relacionados con la rama de contaduría pública:\_\_\_\_\_

## II: ASPECTO COGNOSCITIVOS DEL CONTADOR EN REALACIÓN A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.

El conocimiento que usted posee sobre los postulados de las normas internacionales de auditoría es:

Suficiente\_\_\_\_\_ Mucho\_\_\_\_\_

Poco\_\_\_\_\_..... Nada\_\_\_\_\_

El conocimiento que usted tiene en relación a lo contenido en los estándares internacionales de auditoría ISA 600 (uso del trabajo de otro auditor), conocida también como NIA 5 sección 600: es.

Suficiente\_\_\_\_\_ Mucho\_\_\_\_\_

Poco\_\_\_\_\_..... Nada\_\_\_\_\_

El conocimiento que usted tiene en relación a lo contenido en los estándares internacionales de auditoría ISA 620 (uso del trabajo de un experto), conocida también NIA 18 sección 620: es.

Suficiente \_\_\_\_\_ Mucho \_\_\_\_\_

Poco \_\_\_\_\_ Nada \_\_\_\_\_

### III: ASPECTOS PRACTICOS DEL CONTADOR PÚBLICO EN PROCESO DE AUDITORÍA.

Quando usted actúa como auditor principal; y usa el trabajo de otro auditor:  
Determina como afectará a la auditoría el trabajo de otro auditor.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Consideras la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la  
asignación específica.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Comunicas al otro auditor las áreas que requieren consideraciones  
especiales.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Discutes con el otro auditor los procedimientos de auditoria aplicado.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Consideras los resultados significativos del otro auditor.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Cuando usted concluye que el trabajo del otro auditor no puede ser usado expresas una opinión calificada.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Cuando usted actúa como un experto: consideras la importancia relativa del estado financiero que se está presentando.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Consideras la cantidad y calidad de otra evidencia de auditoría disponible.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Te evalúan la competencia profesional.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Realizas el trabajo de forma objetiva.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

Elaboras un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe cubra.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_

#### IV: EVALUCIÓN DE LA ACCIÓN EN LA AUDITORÍA.

Cuando actúas en un proceso de auditoría lo haces cumpliendo a cabalidad los preceptos legales implícitos en las normas internacionales de auditoría.

Siempre \_\_\_\_\_ Casi siempre \_\_\_\_\_

Algunas veces \_\_\_\_\_ Nunca \_\_\_\_\_



Te ha afectado el proceso de auditoría la evolución de los estándares internacionales de auditoría.

Suficiente\_\_\_\_\_ Mucho\_\_\_\_\_

Poco\_\_\_\_\_ Nada\_\_\_\_\_

. (Ver instrumento respondido por contador público seleccionado para el estudio, en anexos).

El instrumento se entregó a la fuente directa para que registrara su información dándole tiempo suficiente para resolverlo; el cual se procederá a su debida descripción y análisis de data suministrada en los ítems de cada variable; y de esta forma establecer un proceso de verificación y/o comprobación con la auditoría realizada por la fuente directa en el momento de análisis en el capítulo siguiente.

**Auditoría tomada por el investigador para verificar la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA 600 y 620), por el contador público seleccionado para el estudio. (Ver en anexo la auditoria realizada por la fuente directa).**

### **3.2 Población y muestra:**

Por ser esta investigación un estudio de comportamiento para verificar la aplicación o no de las normas internacionales de auditoría específicamente la NIA 5 sección 600 y la NIA 18 sección 620, se tomo como población a varios contadores público en ejercicio con experiencia en proceso de auditoría para que el investigador haga un análisis comparativo con lo contenido en dichas normas y lo aplicado en la auditoría por la fuente directa, por tal motivo

se tomó la misma como muestra de estudio, es por ello que no hay necesidad de aplicar algún muestreo estadístico para la investigación.

### **3.3 Técnicas de análisis.**

De acuerdo a las hipótesis planteadas en el marco de referencia inducen al procedimiento de un nivel de análisis explicativo-comparativo para verificar y/o comprobación del uso y aplicación de las normas internacionales de auditoría que engloban el uso del trabajo de otro auditor y el uso del trabajo de un experto, de esta manera el investigador comprueba la veracidad de la hipótesis dando sus debidas explicaciones emitiendo las conclusiones del estudio.

## CAPITULO IV

### ANALISIS DE LOS RESULTADOS

#### 4.1 Uso del trabajo de otro auditor (nia 600)

##### 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 membrecía común en una organización profesional, la membrecía 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 general de la nia 5 seccion 600 (uso del trabajo de otro auditor).**

La realidad es que los contadores públicos se hacen presentes en el contexto de la economía del campo financiero y de los valores para guiar la calidad y aseguramiento de la información de auditoría, ajustándose a los criterios y parámetros establecidos en cada Norma Internacional de Auditoría, cuando estos están envueltos en procesos de auditoría.

En relación a la NIA 5 Sección 600 el auditor principal determina la afectación de la auditoría cuando este usa el trabajo de otro auditor responsabilizándose para reportar sobre los estados financieros de una entidad; mientras que el trabajo del otro auditor es responsable de la información financiera de algún componente incluido en los estados financieros auditados por



el auditor principal, además de ello el auditor considera si la participación de este satisface la capacidad de la actuación como auditor principal.

Cabe destacar que cuando hay planes de usar el trabajo de otro auditor, el principal esta en la obligación de considerar la competencia profesional del otro auditor, tomando como sustento la información externa de asociaciones gremiales, referencias dadas por otros profesionales de la contaduría, banqueros entre otros; desarrollando procedimientos para la obtención de evidencia adecuada a los fines del auditor principal en el contexto de la asignación específica; donde este discute con el otro auditor los resultados de auditoria y otros asuntos que afectan la información financiera del componente fortaleciendo la documentación de los mismos; es por ello la relevancia de cooperación para usar el trabajo de otro auditor y cuando este no puede ser usado el Auditor principal debe expresar una opinión calificada o una abstención de opinión ya que existe limitación en el alcance de la auditoria; y si se emite un dictamen con salvedades el auditor principal esta en la obligación de considerar la importancia de la misma. En este sentido cabe destacar también que las regulaciones locales de algunos países se permite que un auditor principal base la opinión de auditoria sobre los estados financieros tomados como un todo a partir del reporte de otro auditor en relación con uno o más componentes.

## **4.2 Uso del trabajo de un experto (nia 620)**

### **Introducción**

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría.

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

3. “Experto” significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría.

4. La educación y experiencia del auditor capacitan al auditor a ser conocedor de los asuntos de negocios en general, pero no se espera que el auditor tenga la pericia de una persona entrenada o calificada para asumir la práctica de otra profesión u ocupación, tal como un actuario o un ingeniero.

5. Un experto puede ser:

- a) contratado por la entidad;
- b) contratado por el auditor;
- c) empleado por la entidad; o,
- d) empleado por el auditor.

Cuando el auditor utiliza el trabajo de un experto empleado por el auditor, ese trabajo es usado bajo la capacidad del empleado como experto y no como un auxiliar en la auditoría según se contempla en la NIA “Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría”. Consecuentemente, en tales circunstancias el auditor necesitará aplicar procedimientos relevantes al trabajo y resultados del empleado

pero ordinariamente no necesitará evaluar para cada compromiso la pericia y competencia del empleado.

### **Determinación de la necesidad de usar el trabajo de un experto**

6. Durante la auditoría el auditor puede necesitar obtener, conjuntamente con la entidad o independientemente, evidencia de auditoría en forma de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto. Son ejemplos: Valuaciones de ciertos tipos de activos, por ejemplo, terreno y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte, y piedras preciosas.

Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, por ejemplo minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de planta y maquinaria.

Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados, por ejemplo una valuación actuarial.

La medición del trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo.

Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

7. Cuando determine la necesidad de usar el trabajo de un experto, el auditor debería considerar:

a) la importancia relativa del estado financiero que se esta siendo considerando.

b) el riesgo de representación errónea basado en la naturaleza y complejidad del asunto que se considera.

c) la cantidad y calidad de otra evidencia de auditoría disponible.

### **Competencia y objetividad del experto**

8. Al planear el uso del trabajo de un experto, el auditor deberá evaluar la competencia profesional del experto. Esto implicará considerar:

a) la certificación o licencia profesional, o membresía del experto en, un órgano profesional apropiado.

b) experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría.

9. El auditor deberá evaluar la objetividad del experto.

10. El riesgo de que la objetividad de un experto sea menoscabada aumenta cuando el experto:

a) sea empleado por la entidad.

b) esté relacionado de algún otro modo a la entidad, por ejemplo, al ser financieramente dependiente de, o tener una inversión en, la entidad.

Si el auditor está preocupado respecto de la competencia u objetividad del experto, el auditor necesita discutir cualesquiera reservas con la administración y considerar si puede obtenerse suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto del trabajo de un experto. El auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos adicionales de auditoría o buscar la evidencia de auditoría de otro experto (después de tomar en cuenta los factores del párrafo 7).

### **Alcance del trabajo del experto**

11. El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que el alcance del trabajo del experto es adecuado para los fines de la auditoría.

Puede obtenerse evidencia de auditoría mediante una revisión de los términos de referencia que a menudo se fijan en las instrucciones de la entidad al experto.

Dichas instrucciones al experto pueden cubrir asuntos como:

- Los objetivos y alcance del trabajo del experto.
- Un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe del experto cubra.
- El uso que el auditor piensa dar al trabajo del experto, incluyendo la posible comunicación a terceras partes de la identidad del experto y del grado de involucración.
- El grado de acceso del experto a los registros y archivos apropiados.
- Clarificación de la relación del experto con la entidad, si la hay.
- Confidencialidad de la información de la entidad.
- Información respecto de los supuestos y métodos que el experto piensa utilizar y su consistencia con los utilizados en períodos anteriores.

En caso de que estos asuntos no se expongan claramente en instrucciones escritas al experto, el auditor puede necesitar comunicarse con el experto directamente para obtener evidencia de auditoría a este respecto.

### **Evaluación del trabajo del experto**

12. El auditor deberá evaluar lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría respecto de la aseveración de los estados financieros que está siendo considerada. Esto implicará evaluación de si la sustancia de los resultados del experto está reflejada en manera apropiada en los estados financieros o soportan las aseveraciones de los estados financieros, y la consideración de:

- Datos fuente usados.
- Supuestos y métodos usados y su consistencia con períodos anteriores.

- Resultados del trabajo del experto a la luz del conocimiento global del auditor del negocio y de los resultados de otros procedimientos de auditoría.

13. Al considerar si el experto ha usado datos fuente que son apropiados en las circunstancias, el auditor debería considerar los siguientes procedimientos:

a) hacer investigaciones respecto de los procedimientos llevados a cabo por el experto para establecer si los datos fuente son suficientes, relevantes y confiables.

b) revisar o probar los datos usados por el experto.

14. La propiedad y razonabilidad de los supuestos y métodos usados y su aplicación son responsabilidad del experto; el auditor no tiene la misma pericia y, por lo tanto, no puede siempre confrontar los supuestos y métodos del experto. Sin embargo, el auditor necesitará obtener una comprensión de los supuestos y métodos usados y considerar si son apropiados y razonables basado en el conocimiento del auditor del negocio y en los resultados de otros procedimientos de auditoría.

15. Si los resultados del trabajo del experto no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría o si los resultados no son consistentes con otra evidencia de auditoría el auditor debería resolver el asunto. Esto puede implicar discusiones con la entidad y el experto, aplicar procedimientos adicionales, incluyendo la posibilidad de contratar a otro experto, o modificar el dictamen del auditor.

#### **Referencia a un experto en el dictamen del auditor**

16. Cuando emite un dictamen de auditor sin salvedad, el auditor no debería referirse al trabajo de un experto. Dicha referencia podría ser mal entendida como

una calificación de la opinión del auditor o una división de la responsabilidad, ninguna de las cuales es la intención.

17. Si, como resultado del trabajo de un experto, el auditor decide emitir un dictamen de auditor modificado, en algunas circunstancias puede ser apropiado, al explicar la naturaleza de la modificación, referirse a, o describir, el trabajo del experto (incluyendo la identidad del experto y el grado de involucración del experto). En estas circunstancias, el auditor debería obtener el permiso del experto antes de hacer dicha referencia. Si el permiso es negado y el auditor cree que es necesaria una referencia, el auditor puede necesitar buscar asesoría legal.

#### **4.2.1 Análisis general de la nia 18 seccion 620 (uso del trabajo de un experto).**

En relación a esta Norma Internacional de Auditoría relacionada con el uso del trabajo de un experto, la cual esta a cargo por un ente con conocimiento y experiencias especiales distintas a la contabilidad y la auditoría; contratado o empleados por una entidad o en su defecto por el auditor; lo cierto es que durante los procesos de auditoría en algunos casos se amerita la necesidad de usar el trabajo de un experto para evidenciar opiniones, valuaciones, mediciones y declaraciones del experto; pero con antelación a una previa evaluación y competencia profesional del auditor, considerando su certificación profesional experiencia y reputación de manera objetiva, en el campo donde el auditor busca evidencia y adecuarla para los fines de la auditoría.

En este sentido se espera cubrir los objetivos y alcance del trabajo del experto, bosquejo general del informe del experto, grado de participación, acceso del experto a registros y archivos, relación que tiene con la entidad, confidencialidad de la información de la entidad, metodología a utilizar; de lo contrario si no se procede de esta manera, debería existir la comunicación directa con el auditor para recabar evidencia de auditoría.

Cabe destacar que el auditor debe evaluar el trabajo del experto como evidencia de auditoría en relación a la aseveración de los estados financieros considerados, detectando si estos se reflejan apropiadamente considerando: la fuente de datos, métodos y su consistencia con los periodos anteriores, resultados de otros procedimientos de auditoría, investigación sobre la confiabilidad de los datos para su debida revisión.

Con respecto a lo anterior si los resultados del trabajo del experto no dan evidencia apropiada de auditoría el auditor debe resolver el asunto aplicando procedimientos adicionales, contratando a otro experto o modificando el dictamen del auditor, cuando el auditor emite un dictamen sin salvedad lo hace como resultado de un experto y decide modificar su dictamen incluyendo la identidad del experto y el grado de participación pero con el previo permiso del experto.

En este capítulo se describen los datos y se interpretan mediante un análisis descriptivo-explicativo, verificando y/o comparando con el uso y aplicación de las Normas Internacionales de la Auditoría (NIA 600 y 620) de la fuente directa para el estudio; y de esta manera generar comprobaciones de las hipótesis y emitir conclusiones.

Al respecto Trillo (1992), manifiesta que “el análisis descriptivo es la parte de la estadística que se encarga de la recolección de datos para su clasificación, ordenaciones y manejo sistemático que permite explicar el comportamiento del fenómeno que se estudia.”(P-18).

En este mismo sentido los parámetros de la investigación quedó enmarcada dentro del nivel descriptivo-explicativo, comparándola con la teoría que sustenta la filosofía de las normas internacionales de la auditoría utilizada en el estudio permitiendo la comprobación de su aplicabilidad por los auditores que actualmente imparten la enseñanza de la unidad curricular “auditoría” adscritos a



la ESCUELA DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS DE LA UNIVERSIDAD DE ORIENTE NÚCLEO DE ANZOATEGUI.

Las normas Internacionales de Auditoria de Estudio que engloban el marco teórico de la investigación, y fortalecen la validez interna de la misma; se presentan en esta fase cada una de ellas en forma general.

## CAPITULO V

### MARCO ANALITICO

#### **5.1 Análisis de los datos.**

La data suministrada en el instrumento aplicado a la población-muestra (cinco docentes que imparten la enseñanza de la auditoría en la escuela de Ciencias Administrativa de la Universidad de Oriente Núcleo de Anzoátegui, con experiencia en los procesos de auditoría; se procede al análisis de los mismos, en forma descriptiva-explicativa por ítem/variable, totalizando su distribución en forma absoluta y/o porcentual.

#### **5.1.1 Análisis variable i: aspectos profesionales de la fuente directa.**

Según los datos registraron, que la totalidad de los encuestados son profesionales de la contaduría pública con 20 o más años de experiencia en la rama de las ciencias administrativas; cuatros de ellos poseen cursos de posgrados relacionado con la auditoria de gestión.

De acuerdo a la descripción de estos datos se concluye que en la fuente directa hay suficiente profesionalidad, experiencias y actualización en el campo de las ciencias administrativas para ejecutar cualquier labor que esté relacionada a ella.

#### **5.1.2 Análisis variable ii: aspectos cognoscitivos del profesional de la contaduría pública en relación a las normas internacionales de auditoría.**

El 100% de los encuestados manifestaron conocer medianamente suficiente la filosofía legal de los postulados de las Normas Internacionales de Auditorías y específicamente aquellas que refieren a la ISA 600 (uso del trabajo de otro auditor) y la ISA 620 (uso del trabajo de un experto); lo que quiere decir que estas normas no son conocidas en su totalidad por los profesionales que imparten la enseñanzas de la auditoria en la escuela de ciencias administrativas.

En este sentido se concluye que la fuente directa encuestada no tiene la totalidad del conocimiento de lo contenido en las normas internacionales de auditorías y en especial las explícitas en las NIAs 600 y 620 respectivamente, lo que hace pensar que en cualquier momento en labor de auditoría podría dudarse de la veracidad y perfección de la práctica de auditorías en ciertos casos

### **5.1.3 Análisis variable iii: aspectos prácticos del contador público en proceso de auditoría**

La data registro que:

- De los cinco (5) profesionales encuestados cuando actúan como auditor principal y usan el trabajo de otro auditor, el 60% de ellos determinan siempre como afectara a la auditoría el trabajo de otro auditor; mientras que el 40% restantes nunca lo hacen.

En este sentido es importante destacar, que lo ideal y deber ser, es determinar cómo el trabajo del otro auditor afecta la auditoría lo cual ayudaría a guiar la calidad del proceso de auditoría cuando éste se pone en práctica

- El 100% de la fuente directa manifestó que siempre considera la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica cuando se planea el uso del trabajo de otro auditor.

En este sentido existe homogeneidad en la consideración profesional del otro auditor, concordando con el deber de la filosofía explícita en los estándares internacionales de auditoría.

- La totalidad de las respuestas emitidas por los encuestados, es que siempre comunican al otro auditor las áreas que requieren consideraciones especiales, además de ellos toman siempre en consideración los resultados significativos del otro auditor.

Lo anterior permite concluir que hay uniformidad en la práctica de la auditoría con esos elementos específicos aceptando con los postulados impresos en la ISA 600 de las Normas Internacionales de Auditorías.

- ✚ El 60% de los encuestados nunca discuten con el otro auditor los procedimientos de auditoría aplicados; mientras que el 40% de ellos si lo hacen cumpliendo este último con la Normativa Internacional de Auditoría explícita en la sección ISA 600.

La emisión de estos resultados inducen a la conclusión de que la fuente directa no esta totalmente a tono con la filosofía de la Norma Internacional de Auditoría que tiene que ver con el uso del Trabajo de Otro Auditor.

- ✚ Tres (3) de los cinco (5) de la fuente encuestada manifestaron que siempre expresan una opinión calificada cuando concluyen que el trabajo de otro auditor no puede ser usado mientras que dos de ellos dudaron al responder el ítem sin emitir alguna respuesta, lo que induce a la incertidumbre de no expresar opinión calificada para determinar si o no puede ser usado el trabajo de otro auditor.
- ✚ El 100% de los profesionales que imparten la enseñanza de la auditoría en la Escuela de Ciencias Administrativas en la Universidad de Oriente Núcleo de Anzoátegui, expresaron que siempre actúan como expertos considerando la importancia relativa del estado financiero que se esta presentando en el proceso de auditoría; con igual porcentaje hace uso de la consideración de la cantidad y calidad de otra evidencia de auditoría disponible; cumpliendo con lo pautado en la normativa internacional de auditoría en la NIA 18 Sección 620.

- ✚ La totalidad de la fuente encuestada manifestó que siempre les evalúan sus competencias profesionales, y realizan el trabajo actuando como un experto de forma objetiva; agregando también que siempre elaboran un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe cubra. Lo que permite todo en este sentido concluir que hay acierto con lo impreso en las Normas Internacionales de Auditoría específicamente en la NIA 18 Sección 620

#### **5.1.4 Análisis variables iv: evaluación de la acción en la auditoría.**

De acuerdo a la información suministrada por los profesionales con experiencia en auditorías e imparten la enseñanza de la misma en la Escuela de Ciencias Administrativa de la Universidad de Oriente Núcleo de Anzoátegui, arrojó que:

- ✚ El 100% de la fuente directa actuó en los procesos de auditoría cumpliendo siempre en cabalidad con los preceptos legales implícitos en las Normas Internacionales de Auditoría; y que la evolución de los estándares Internacionales de Auditoría en nada le ha afectado e los proceso de auditoría, lo que induce a la conclusión que la Escuela de Ciencias Administrativa del Núcleo de Anzoátegui, cuenta con un personal profesional eficiente y actualizado en las Normas Internacionales de Auditoría capaz de poner en práctica en la ejecución de auditorías en los distintos campos que lo amerite.

#### **5.2 Resumen del análisis de las variables.**

Después del análisis de las variables de los datos de la información suministrada por la fuente directa (objeto de estudio) se llegó a las siguientes conclusiones:

- ✚ El 100% de la fuente directa que suministro los datos son profesionales de la contaduría pública con muchos años de experiencia, con cursos

de actualización en las ramas de las Ciencias Administrativas y fogueadas en los procesos de auditoría.

- ✚ El 100% de la población encuestada no tiene el conocimiento total de toda la filosofía explícita en el articulado de las Normas Internacionales de Auditoría.
- ✚ El 100% de los profesionales de la contaduría pública y adscrito a la escuela de ciencias administrativa del Núcleo de Anzoátegui que imparten la enseñanza de la auditoría; Normas internacionales de Auditoría NIA 5 sección 600 y NIA 18 sección 620, las cuales tienen que ver con el Uso del trabajo otro Auditor y la del Uso del Trabajo de un Experto.
- ✚ El 60% de las encuestas determinan siempre como afecta la auditoría el trabajo de otro auditor.
- ✚ El 100% de las encuestas consideran la competencia profesional del otro auditor en el contexto de la asignación específica cuando se planea el uso del trabajo del otro auditor.
- ✚ El 100% de la fuente directa comunican siempre que requieren consideraciones especiales.
- ✚ El 100% de los encuestados consideran los resultados significativos del otro auditor.
- ✚ El 60% de los profesionales encuestados nunca discuten con el otro auditor el procedimiento de auditoría aplicado.

- ✚ El 60% de población muestra siempre expresan una opinión calificada cuando concluyen que el trabajo del otro auditor no puede ser usado.
- ✚ El 100% de los encuestado siempre actúan como un experto considerando la importancia relativa estado financiero que se esta presentando en el proceso de auditoria.
- ✚ El 100% de la fuente directa trata siempre en consideración la calidad y cantidad de otra evidencia de auditoría disponible.
- ✚ El 100% de los encuestados les evalúan sus competencias profesionales para el proceso de auditoría.
- ✚ El 100% de los encuestados realizan el trabajo actuando como experto de forma objetiva.
- ✚ El 100% de los Profesores que imparten la enseñanza de la auditoría en la Universidad de Oriente Núcleo de Anzoátegui cuando ejecutan el acto de la auditoría siempre elaboran un bosquejo general sobre los asuntos específicos que el auditor espera que el informe cubra.
- ✚ El 100% de los encuestados cumplan siempre a cabalidad con los preceptos legales implícitos en las Normas Internacionales de Auditoría.
- ✚ El 100% de la fuente directa nada le ha afectado la evolución de los estándares Internacionales de Auditoría en la actuación de los procesos de auditoría.

### **5.3 Comparación entre las normas internacionales de auditoría y las declaraciones de normas de auditoría.**

Son muy parecidas en lo que se refiere a la estructura del dictamen, vale la pena resaltar que la NIA 700 le agrega un elemento como lo es la dirección del auditor que desempeñó la auditoría, mientras que la DNA 11 no lo establece. Otra diferencia que se debe resaltar es la DNA 11 contempla la posibilidad de emitir una opinión cuando los Estados Financieros fueron revisados por otro auditor, la opinión emitida va a cambiar de acuerdo a las condiciones y grado de responsabilidad que el nuevo auditor asuma al momento de presentar el dictamen correspondiente. Por su parte la NIA 700 no contempla tal posibilidad.

La DNA 11 se enmarca en denotar por párrafo el estudio de la opinión que el auditor puede dar con respecto al informe de auditoría, en cuanto la NIA 700 se enmarca en centralizar en un párrafo lo explicado en su estudio para realizar el dictamen de auditoría, la DNA se centra en los principios de contabilidad generalmente aceptados, la NIA 700 se centra directamente en reflejar que el dictamen fue realizado y evaluado de acuerdo a las normas internacionales de auditoría, ambos busca emitir un informe de envergadura pero la pluralidad es que en Venezuela todavía aplicamos en base a los PCGA y si no hay notoriedad se aplica de acuerdo a las NIA, y si no a las normas internacionales de contabilidad, en realidad aplicar las NIA en nuestro país es sumamente relevante ya que muchos contadores no estarán de acuerdo a la aplicación de estas normas, la DNA 11 refleja las limitaciones con muy poca salvedad mientras que la NIA 700 se enfoca de una manera peculiar que hace énfasis en la notoriedad que se puede aplicar cuando hay casos de esta magnitud, ambos se caracterizan por ser flexibles en cuanto al informe de auditoría, pero la flexibilidad la hace el auditor que emite el dictamen de auditoría, debido al haber realizado todas las aseveraciones que especifica la NIA 700 y todas las limitaciones que especifica la DNA 11, en ambos casos nos avocamos a discutir con dinamismo que opinión vamos a emitir al haber realizado nuestra salvedades, opinión limpia, con salvedad, con limitaciones, con aseveraciones.



#### **5.4 ¿Qué semejanza tiene la nia 620 uso del trabajo de un experto con la dna-11?**

En ambas se deben emitir dictámenes, estos solo los puede emitir el contador público, luego de efectuar los procedimientos de auditoria requeridos de acuerdo con las DNA, es significativo recordar la importancia de una adecuada estructura de control interno, este puede conducir a la preparación de estados financieros con errores o irregularidades. El diseño de la estructura de control interno y su mantenimiento no son responsabilidad del contador público independiente, la responsabilidad de este es expresar una opinión sobre la razonabilidad de presentación de los estados financieros de la empresa, por esta razón no es posible requerir que una opinión implique la revelación de hechos irregulares que puedan haber ocurrido en una compañía. El contador siempre es el responsable de la opinión que se emite debido a que la magnitud de un trabajo de auditoria requiere que este sea efectuado por varias personas a la vez, es obvio que el contador publico materialmente no puede hacer el trabajo solo, por lo cual debe delegarlo a varios ayudantes, en este caso el contador publico delega el trabajo no la responsabilidad.

El dictamen del Auditor consiste en la expresión de un juicio técnico, emitido con razonamientos fundados en las conclusiones de una tarea realizada de acuerdo a pautas básicas preestablecidas, que son los principios de contabilidad y de auditoría generalmente aceptados, en los cuales normalmente se opina sobre si lo expuesto o informado en estados contables, contabilidad, inventarios, entre otros, de un ejercicio o período anterior, con respecto a una situación determinada o al resultado de una gestión, constituye o no una razonable exposición de lo sucedido, si concuerda o no con la verdad de lo acontecido.

La emisión de un dictamen constituye una obligación de medios, ya que el mismo versa sobre la determinación de la veracidad y precisión técnica, de él o los documentos sobre los que debe dictaminarse; debiendo tener en cuenta que la

veracidad de los hechos no es susceptible de establecerse con toda precisión en materia contable, aunque el profesional pueda apreciar si los mismos se han presentado razonablemente, sobre la base de los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados con uniformidad.

## CAPITULO VI

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 6.1 Conclusiones

Para finalizar esta investigación, en la que se dio a conocer las distintas técnicas y herramientas necesarias para un proceso de auditoria y dejar entendido, lo importante que es conocer a fondo todas las técnicas existentes para saber aplicarlas en el momento necesario. En esta investigación se trató de exponer todas esas herramientas y técnicas necesarias para el proceso de auditoría, de una manera sencilla en la que se puede aprender, y al mismo tiempo informar a las personas interesadas en el tema. En vista de los objetivos planteados en la presente, se tomaron algunos puntos considerados como importantes para el investigador:

- Es sumamente importante adecuar los sistemas, planes de cuentas e información financiera internacionalmente, por ejemplo aquí en Venezuela se ha venido implementando moderadamente algunos cursos e interpretaciones, la importancia que tiene es que la información financiera será homogénea, seguirán los mismos estándares y las mismas pautas en cada país que se acoja a este sistema y los usuarios de la información financiera tendrán un panorama mas amplio en cuanto a la valuación, presentación y control de la información financiera que se esta analizando, se seguirán pautas de auditorias especificas, unificadas.
  
- Las Normas Internacionales de Auditoria, permiten al auditor obtener la evidencia suficiente, competente y relevante mediante su aplicación y utilización de las pruebas de control y procedimientos sustantivos que fundamenten razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoria.

- La información proporcionada a través de este documento, darán las bases al auditor para conocer los principios y procedimientos aplicados a una organización.
- La ejecución de la Auditoría Integral en una empresa puede ser realizada por un auditor, con la asesoría de profesionales en otras disciplinas si fuere necesario, como ingenieros, abogados, etc.
- La Auditoría Integral, para su desarrollo, exige del auditor interno un cambio de actitud, caracterizado por la adquisición de nuevas capacidades y habilidades, así como un amplio conocimiento de las operaciones de la empresa y de las variables internas y externas que la afectan.
- La Norma 600 requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significatividad con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el auditor 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.
- Existe cierto Desconocimiento de la aplicación de los principios de Auditorías lo cual incide en la no aplicación del orden supletorio de estos principios emitido por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela
- Lo anterior nos lleva a determinar la disposición del gremio para asumir los cambios.
- La FCCPVE deberá tomar en cuenta la Ausencia de guías para la aplicación de las Normas, la limitada capacidad de facilitadores expertos en Normas Internacionales y crear campañas intensas de difusión.

## 6.2 Recomendaciones

- Para que los Informes de Auditoría se constituyan en indicadores de prudencia y transparencia de las decisiones tomadas, se recomienda que los mismos sean emitidos y autorizados de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, que el sistema ha establecido al respecto. Además se refieran a transacciones de la actividad o giro de la entidad, mediante las cuales se logran las metas, objetivos y misión institucional, de lo contrario, podrían acarrear responsabilidades y ser objeto de un proceso administrativo, civil y/o penal.
  
- En el marco de la auditoría, se recomienda que las entidades orienten sus actividades para establecer y mantener un adecuado control previo interno, concurrente y posterior en todas las operaciones del proceso de contabilidad que es objeto de la auditoría. Para el efecto se deberían señalar en los manuales de procedimientos las unidades o jefaturas encargadas de dar conformidad a cada operación.

En la relación al estudio realizado en la Universidad de Oriente Núcleo de Anzoátegui en la Escuela de Ciencias Administrativas con los profesionales que imparten la enseñanza de la auditoría con experiencia con los procesos de auditoría, y concluida las fases de análisis de resultado.

Se hace necesario hacer las siguientes recomendaciones:

- Gestionar ante la decisión de la Escuela de Ciencias Administrativa de la Universidad de Oriente Núcleo de Anzoátegui, una política de acercamiento y de Contadores Públicos que hacen vida dentro de la escuela y a los egresados de la misma que habitan en la región del estado para su actualización a través de cursos, seminarios, talleres relacionado con las evoluciones que presenta las Normas Internacionales de Auditoría.
  
- Propiciar la investigación y promoción de las nuevas y evoluciones que contienen las Normas Internacionales de Auditoría, en la escuela de ciencias administrativas de la Universidad de Oriente Núcleo Anzoátegui a través de la

creación de una fundación que agrupe a sus profesionales especialistas, magíster otros y doctores en la rama de las Ciencias administrativas y a los egresados de las otras universidades.

- Difundir la producción los materiales y trabajo de investigación realizado por los estudiantes de áreas de grado y trabajos con la evolución de las Normas Internacionales de auditoría en la Universidad de Oriente distintos Núcleos, en especial el de Anzoátegui.
- Fomentar políticas continuas de investigaciones dirigida hacia los estudiantes de áreas de grado en relación con el estudio, desarrollo y aplicación de todas las Normas Internacionales de Auditoría.
- Establecer convenios en las universidades del país a fin de establecer diseños instrumentales que motiven a los estudiantes de áreas de grado a profundizar lo contentivo en la evolución de la explícita en los estándares internacionales de Auditoría.

## BIBLOGRAFIA

- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA
- Declaraciones de Normas y Procedimientos de Auditoría (DNA)
- Recurso informativo. Actualización Contable, 2002.
- Auditoría Financiera. Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. 2005.
- Zapata, F. **Metodología Para El Diseño De Las Investigaciones Sociales**. Cumaná universidad de oriente 1980.
- Trillo, C. **Evaluación de los Aprendizajes**. Maturín Inform., 1992.
- FERNANDO CATAORA CARPIO. **PT en Venezuela 2000**. McGraw Hill Latinoamérica.
- <http://www.monografias.com.cobranza/la-cobranza2.shtml#gestion>.
- <http://www.gestiopolis.com/trabajos/auditoria>.
- YANEL BLANCO LUNA. **Normas y Procedimientos de La Auditoria Integral**.
- Pacheco, C. Y Villacorta, L. (1983). **Contabilidad Gubernamental**. Lima: Edición de los autores.

- Panes Meza, Julio. (1986) **Auditoria Contemporánea**. Lima: Iberoamericana de Editores SA.
  
- Terry, G.R. (1995) **Principios de Administración**. México: Compañía Editorial Continental SA.



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

<b>TÍTULO</b>	Análisis de las normas internacionales de auditoría, relacionadas con el, uso del trabajo de otro auditor (NIA 600), y uso del trabajo de un experto (NIA 620).
<b>SUBTÍTULO</b>	Análisis de las NIA 600 y 620

**AUTOR (ES):**

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CULAC / E MAIL</b>
<b>Reyes Reyes, Zuleima Del Carmen</b>	<b>CVLAC: 13913470</b> <b>E MAIL: zuleima_reyes@hotmail.com</b>
<b>Palomo Gerardino, Marielys Rosa</b>	<b>CVLAC:17445321</b> <b>E MAIL: marielyspalomo@hotmail.com</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E MAIL:</b>

**PALÁBRAS O FRASES CLAVES:**

Análisis NIA 600 y 620

Normas Internacionales de Auditoria

## METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
Ingeniería y Ciencias Aplicadas	Contaduría Publica

## RESUMEN (ABSTRACT):

La presente investigación se orientó al análisis de las Normas Internacionales de Auditoría específicamente la NIA 600 y la NIA 620, el uso del trabajo de otros. La metodología utilizada fue de tipo documental, descriptiva, de carácter cualitativa, tipo observacional y retrospectiva, siendo su diseño de tipo bibliográfico. Para la técnica e instrumento de recolección de datos se utilizó la observación y análisis documental y como instrumento la revisión bibliográfica y el uso de una encuesta. Posteriormente se llegó a las siguientes conclusiones: 1.- Es sumamente importante adecuar los sistemas, planes de cuentas e información financiera internacionalmente, por ejemplo aquí en Venezuela se ha venido implementando moderadamente algunos cursos e interpretaciones, la importancia que tiene es que la información financiera será homogénea, seguirán los mismos estándares y las mismas pautas en cada país que se acoja a este sistema y los usuarios de la información financiera tendrán un panorama más amplio en cuanto a la valuación, presentación y control de la información financiera que se está analizando, se seguirán pautas de auditorías específicas, unificadas. 2.- Las Normas Internacionales de Auditoría, permiten al auditor obtener la evidencia suficiente, competente y relevante mediante su aplicación y utilización de las pruebas de control y procedimientos sustantivos que fundamenten razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.

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

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
	Iris González	ROL	CA	AS	TU
CVLAC:		10.830.599			
E_MAIL					
E_MAIL					
Ramos Ramos Manuel José	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL	Mj10ramos@yahoo.es			
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

30	02	2009
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Análisis de las Normas Internacionales de, Contabilidad (NIC 21 y 38) y Auditoria (NIA 600 y 620)	

**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:

Licenciada en Contaduría Pública

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Pública.

INSTITUCIÓN:

Universidad De Oriente

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

**DERECHOS**

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado “ Los trabajos de grado son exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizadas a otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

---

**Zuleima Reyes Reyes**  
**AUTOR**

---

**Marielys Gerardino Palomo**  
**AUTOR**

---

**Lic. Iris González**  
**TUTOR**

---

**Lic. Iris González**  
**JURADO**

---

**POR LA SUBCOMISION DE TESIS**