

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



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

**REALIZADO POR:**

**MARÍA L. GONZÁLEZ M.**

**OMAR J. MARIÑO A.**

**TRABAJO DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO  
PARCIAL PARA OPTAR AL TÍTULO DE:**

**LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

**BARCELONA, ABRIL 2009**

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



**PARTE I:** Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y la Norma Internacional de Información Financiera Número 1.

**PARTE II:** Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005.

**Tutores:**  
**Lcdo. Manuel Ramos.**  
**Lcdo. Juan Martínez.**  
**Lcda. Iris González.**

**Autores:**  
**María L. González M.**  
**Omar J. Mariño A.**

**Barcelona, Abril 2009**

## ÍNDICE GENERAL

	<b>Páginas</b>
RESOLUCIÓN .....	iv
DEDICATORIA .....	v
DEDICATORIA .....	viii
AGRADECIMIENTOS.....	x
AGRADECIMIENTOS.....	xvii
PRESENTACIÓN.....	xix
OBJETIVOS.....	xx
IMPORTANCIA.....	xxi
INTRODUCCIÓN.....	xxii

PARTE I: Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y la Norma Internacional de Información Financiera Número 1.

(23 – 132)

PARTE II: Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005.

(133 – 270)



## **RESOLUCIÓN**

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

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

## DEDICATORIA

A lo largo de mi carrera siempre me imagine este momento, hoy día ya lo tengo y no encuentro las palabras adecuadas para comenzar. Una meta alcanzada de tantas que debo cumplir, un sueño hecho realidad y una vida diferente que esta por comenzar. Muchas personas a las cuales dedicar y agradecer parte de este logro, es por esto que tengo el gusto de dedicar este mi trabajo de grado a las siguientes personas:

**Primeramente a DIOS.** Sin la fuerza que me das todos los días para luchar y continuar en esta vida no hubiese logrado nada, eres mi fuerza, parte de mi vida, mi guía, mi amigo incondicional y mi padre más importante, las alegrías, las tristezas, los tropiezos y lo que falta por venir te lo debo a ti. Principalmente te debo mi vida

***DIOSITO bendíceme hoy, mañana y siempre, Amén!!***

A la **VIRGEN DEL VALLE.** Por darme fe y protección, por guiarme por el buen camino, por ser mi madre sagrada y por darle a mi familia unión y felicidad. Eres pieza importante en este sueño hecho realidad.

**TQM VALLITA!!**

A mis **Abuelas, Petra Silvio y Gladys Ostty**, por ser esos dos Ángeles que nunca hubiese querido que Dios decidiera llevarse al cielo. Las amo demasiado y hoy día saben la faltan enorme que me hacen. Siempre las tengo presente en mi corazón.

***Nunca las OLVIDARÉ, las AMO!!***

A mi **Madre Nellys del Valle Mejías Silvio**, lo más importante que tengo en mi amada tierra. Mami sin ti no se que sería de mi, gracias por tus enseñanzas y por guiarme siempre por el camino del bien, tu educación hasta ahora se ha demostrado como una de las mejores lo que soy hoy día te lo debo a ti. Nunca me abandones ya hable con dios y a virgencita para que por lo menos dueres cien años más, jeje, porque sin ti nada sería felicidad (te meteré en una bola de cristal para que nada malo te pase). Eres lo más valioso en mi vida, pase lo que pase en mí tendrás a tu bebé así ya no lo sea. Gracias por traerme al mundo.

***TE AMO MAMÁ!!***

A mi **Padre Ramón Celestino González Ostty**, Le agradezco a Dios todos los días por haberte tropezado con la vida de mi Madre y así pudieron darme el don de la vida, y por haber formado nuestra familia, por un tiempo mínimo, pero valioso para mí.

***TQM PAPÁ!!***

A mi **Hermano – Padre Carlos Ernesto González Mejías**, por ser esa persona que lleno el vacío paterno, por ser especial único e incondicional, ¡Mi Hermanazo este logro también es tuyo!. No desmayes porque estas lleno de sueños y de muchas ganas de surgir solo explota tus conocimientos y échale pichón a lo que sabes hacer. Nunca te dejare solo, por siempre cuentas conmigo.

***TQ BURDA PELUO!!***

A mi **Hermana Luz Cristina González Mejías**. Gracias por tus consejos siempre llenos de sabiduría y amor. Viste que si seguía tus pasos, a mi manera, pero siempre teniéndote presente. Aunque siempre peleamos siempre estamos unidas y por eso y mucho más eres demasiado valiosa

para mí. No desmayes tu eres fuerte, reto que te ponen reto que superas, este es uno más y cuentas con toda tu familia para no rendirte, paciencia hermana linda Dios te pondrá estas pruebas para que tengas más fe, pues demuéstrale que puedes tenerla. Eres una Amiga rara pero incondicional y eres la Doña Bárbara que todos queremos y yo mucho más.

***TQ DEMASIADISIMO MI HERMA!!***

Y por último, a lo más pequeño de la casa mi **Sobrino Carlos Alfredo González Tarazona**. Has llenado mi vida de alegría, fantasías y muchos colores. Eres esa personita por la cual siento que día a día se debe luchar para darle mejor vida. Te Quiero Muchísimo, “como dices tu: del tamaño del cielo”. Cuenta siempre con tu tía Lauda.

***TE ADORO MI ENANO!!***

***María Laura González Mejías***

## DEDICATORIA

Dedico este proyecto **primeramente a Dios** por ser quien ha estado a mi lado en todo momento dándome las fuerzas necesarias para continuar luchando día tras día y seguir adelante rompiendo todas las barreras que se me presenten.

A mi **Mamá Zara Aguilera**, que desde el cielo me debe estar viendo, ya que gracias a ella soy quien soy hoy en día, fue quien me dio ese cariño y calor humano necesario, siendo quien velo por mi salud, mis estudios, mi educación, alimentación entre otros. Es a ustedes a quien les debo todo, horas de consejos, de regaños, de reprimendas, de tristezas y de alegrías de las cuales estoy muy seguro que las han hecho con todo el amor del mundo para formarme como un ser integral y de las cuales me siento extremadamente orgulloso.

A mis **Hermanos** los cuales han estado a mi lado, han compartido todos esos secretos y aventuras que solo se pueden vivir entre hermanos y que han estado siempre alerta ante cualquier problema que se me pueda presentar. Prácticamente hemos vivido las mismas historias, los mismos pesares y las mismas alegrías, de carácter fuerte y orgullosa, pero que me ha demostrado un amor inigualable, y unas personas capaces de sacrificarse por el bien de su familia.

A mis **Amigos más cercanos**, a esos que siempre me han acompañado y con los cuales he contado.



A **Gabriela Méndez**, amiga y pareja. Gracias por el apoyo incondicional que me has brindado, gracias en seis meses de completa alegría y triunfos gracias por todo.

También agradezco a todos los profesores que me han apoyado una y otra por la colaboración prestada.

***Omar José Mariño Aguilera***

## **AGRADECIMIENTOS**

El llegar a esta meta tan grande, como es obtener mi título de Licenciada en Contaduría Pública, no hubiese sido posible sin la ayuda de muchas personas, es por esto que quiero agradecer a las mismas, muy especialmente a:

**Dios y a la Virgen del Valle**, por ser esa luz que siempre estuvo y que estará iluminando mi camino hacia el bien.

**A mi Madre**, por guiarme hacia el bien, y por darme fuerzas para luchar hoy mañana y siempre. Este logro es más tuyo que mío.

***Te adoro mamá!!***

**A mi Padre** por darme el don más bello que es la vida. Siempre te estaré agradecida por eso.

***Te Quiero!!***

**A mis Hermanos Carlos y Luzcri**, por ser buenos hermanos y por estar siempre conmigo.

***Los Quiero!!***

**A César Rafael Gil Barrera, Mi Hermanito Menor!!**. Tus loqueras siempre me han hecho reír, te supiste ganar mi corazón en muy poco tiempo. Mira todo lo que has logrado sigue así para que seas un profesional y puedas tener todo lo que quieras y cuando quieras. Sigue nuestro ejemplo de

sabiduría, fuerza y amor. Sigue luchando por lo que quieres, no te rindas, ya sabes que tener un título universitario es importante.

***TQ BURDA Ratona!!***

**A mi Cuñada Yorkys Dayani Tarazona León**, gracias por apoyarme y ayudarme incondicionalmente y sin pensarlo dos veces. Lo que has demostrado ser tu en mi familia no la hará otra mujer. Y por sobre todas las cosas gracias por traer al mundo a lo más bello de la casa, el Enano!!, tu bebe bello!!

***TQM Negra!!***

Igualmente a mi **Cuñado Diógenes Alejandro Pastrano Achique**, por querer tanto a mi hermana y demostrar ese amor para con mi familia. Gracias por estar cuando he necesitado de tu apoyo.

***TQ mi Piaso e´ Goldo!!***

Muy especialmente a una personita importante en el transcurso de hasta hoy, 7 años de mi vida, **Mi Novio José Jesús Carvajal Hernández**. Hemos superado numerosas barreras y ninguna ha sido más grande que el amor que sentimos. Si Dios y nosotros lo queremos ahora es que nos queda tiempo por vivir y compartir juntos. Sin ti muchas cosas no serían lo mismo, gracias por estar conmigo hasta el final. Siente este éxito en mi vida como tuyo, porque así es lo es para mí. Gracias por todo lo que me has brindado. Gracias por ser como eres conmigo.

***TE AMO!!***

A mis **Tías y Tíos maternos, Mercedes de Pérez, Lidia Mejías, Jesús Alberto Mejías y Luis Enrique Mejías**. Gracias por sus enseñanzas, por su apoyo y cariño.

***Los Quiero!!***

A mi **Tía Inés Amelia González Ostty y a sus hijos Enrique Bastardo y César Bastardo**. Tía gracias por ser tan especial, loca y divertida. Pase lo que pase, y nos mudemos a donde nos mudemos siempre estaremos juntos.

***Los QUIERO MUCHO, tiuchis, patón y cabezón!!***

A mis tías **Yirama Alvarado y Josefina Laborit**, quienes con su ejemplo me han enseñado lo valioso que es estudiar, luchar y surgir.

***Las QUIERO y ADMIRO!!***

A mi **Tía Nancy González**, por ser la tía panita. Gracias por contar siempre con tu apoyo, tu presencia y tus buenas comidas.

***TQM Tía!!***

A mi **Tía Josefina de Marchant**, más que una tía eres una abuela para mí. Gracias por tus bromas, bailes, chistes y bendiciones, porque siempre han llenado mi vida de alegría.

***TQM mi Tía – Abuela Chin!!***

A muchos de mis **Primas, Primos, Tías y Tíos**; como son: Héctor Solórzano (Héctico), Verónica Mejías (Patty), Paola Casanova (Pola), Luis Enrique Mejías (Kike), Einara Rodríguez (la tía Jeinara), Camila Mejías (Camiluchi), Jesmer Pérez (Nena), Gustavo Pérez (Tato), Bárbara Pérez (Barbi), Ricardo Pibernat (Ricardito), Carlos Daniel Mejías, Elba Rosa Leotaut (Come Chicle), Familia Peña Marchant (Madrina Nelandys, Padrino Peña e Hijos), Rosbelly Marchant, Soraya Marchant, Maurits Marchant, Jorge Marchant, Romel Marchant, entre otros que no recuerdo en este momento.

***A todos mil gracias por compartir este logro conmigo!!***

A mis suegros el señor **José Jesús Carvajal (Sr. Cheo) e Ysaira Hernández (Sra. Ysa)**, por brindarme ese amor de padres tan bonito, que con respeto y cariño me he sabido ganar. Igualmente quiero agradecer a sus **Hijos** Francis, José Daniel (El Negro), José Fernando (Nano), Daniel José (Mi Loco) y Daniela (Mi Gorda), por ser tan especiales conmigo y brindarme siempre ese cariño tan bonito. Pase lo que pase los tendré siempre presentes en mi corazón.

***A todos Mil gracias, Los Quiero Mucho!!***

A mis Panas, mejores Amigas y Hermanas “CHICAS SUPER PODEROSAS”:

**Carmen Sofía López Arias**, por ser indiscutiblemente lo mejor de mi carrera universitaria. Eres muy especial para mí y aunque este trabajo de grado no pudo ser contigo se que de corazón así lo es. Gracias por tus buenos deseos hacia mi persona, por tus consejos y regaños, tus chistes siempre me mantenían alegre ante cualquier tristeza. Aprendí y espero seguir aprendiendo mucho de ti, porque hasta en los peores momentos eres brillante. Vales lo que pesas en oro mi loca (osea mucho jeje).

***TQ BURDAAAA MI CAMU!!***

**Yorlys Mariossi García Durán**, por ser parte de este combo. Aunque empezamos a estudiar juntas y ser amigas en los últimos semestres demostramos que nuestra Amistad es de años. Espero y aspiro siga siendo así y, espero algún día dejes el despiste en el que vives licenciada por favor!!. Eres la Bruja Principal ok!!

***TQ MUCHOOOO MI BRUJITA!!***

**María Inés Torres Espinoza**, por se la super poderosa negrita jeje. Sinceramente nunca pensé en tenerte en este pequeño párrafo, porque eras

pana, pero dura y seca con todos. Viste que el que persevera alcanza!!. Nosotras alcanzamos una María dulce, expresiva y cariñosa, pero sobre todas las cosas amable. Gracias por integrarte q este grupo aquí tienes a tres hermanas. Puedes contar conmigo siempre!!.

**TQM MUCHOOOO ESPALETA!!**

**“Gracias a las Tres porque son parte de este gran logro”**

**Solo faltaba yo para decir esto:**

**Lo LOGRAMOS LICENCIADAS!!**

**MUCHOS EXITOS!!**

De igual manera quiero agradecer a unas amigas lindas que a través de mi hermana Luzcri coseche:

**Gervimar de Los Ángeles Mata Quijada (Mi Negra).** Osea me llevabas tan presionada con esto de los agradecimientos que no encuentro palabras para escribirte, pero puedo decirte de corazón que eres super recontra mega espacial para mí. Y otra cosa tranquila ya lo asumí, ahora tienes el titulo en “Contaduría Pública”. Gracias mi negra bella este logro también es tuyo!!.

***TE ADORO!!***

**María Elena Lomastro Rambert, (Maraito),** que con tu dulzura siempre te has sabido ganar mi corazón. Gracias por apoyarme siempre en las buenas y en las malas como una hermana más para mí.

***TE QUIERO!!***

**Karelis Teresa Tamiche (Cudu) y Luisana Daniela González (Gui).** Gracias por ser personas tan espaciales conmigo, con su cariño y dulzura me han sabido ganar.

***LAS QUIERO!!***

A dos madrecitas que Dios me dio y que han sido muy especiales conmigo; **La Sra. Graciela Durán (Mamá Graciela) y la Sra. Sofía Arias (Mamá Sofía)**. Gracias por el cariño que me han brindado espero siempre contar con sus buenos consejos.

**A mis numerosas e inolvidables amistades universitarias:**

Zully (Mi Gorda), Manuel (Manolo), Oswaldo, Carlos Raúl, Luis José, Diego (Diegango), Adolfo (Guiso), Robinson (Mi Robin), Fernando (Fercho), Humberto (Beto), Marianela (Nela), Grisbelys (Gris), Alejandro (El Primo), Jesús (Chuchu), Massiel, Eumarys, María Eugenia (La Mana), María Solano, José Francisco, Humberlis, Ana Yorka (Anita), María Teresa, Ronny (El mío), Rodolfo (Fito), Matías, entre otros...

***Mil gracias por ayudarme a cumplir mi meta!!***

**A otras amistades como son:** Lunelis (Luna), Leonardo (Leo), Jesús (El Gocho), Jesús (El Mono), María Alejandra (Mariita), Mónica (Moniquita), María Jesús (Marichui), Iliana (Ilito), Angela, Ignacio, Jean, Yuli Yuli, Yeny, La Familia Moya Pastrano, Marcel, entre otros...

***Gracias por su apoyo!!***

Con mucho cariño le agradezco a una personita que recién conozco, pero que se ha sabido ganar parte de mi corazón, la **Sra. María Blanco (La Direc)**. Gracias por sus enseñanzas y buenos consejos de madre, amiga y compañera de trabajo.

***La QUIERO MUCHO!!***

**A mi Compañero de Áreas Omar Mariño**, por su paciencia para conmigo, por su inteligencia y dedicación a la hora de realizar este trabajo de grado conmigo. Gracias por ser constante a la hora de trabajar, con todo lo

que me volviste loca porque hablas demás, fuiste excelente compañero de áreas y espero sigas siendo un excelente amigo.

***TQ PERA MUCHOS EXITOS!!***

A todas las personas que compartieron conmigo este momento como fueron mis compañeros de áreas, muy especialmente a: **Graciela Gómez, Karina Doria, Marlin Rodríguez y Carolina Zamora**. Les deseo lo mejor del mundo en esta nueva etapa que comienzan ahora como profesionales.

***Se les Quiere, Muchos EXITOS!!***

A los **Profesores** que a lo largo de mi carrera me impartieron todos los conocimientos que hoy día puedo decir que se, les agradezco este triunfo.

A los **Profesores de los Cursos Especiales de Grado; Manuel Ramos, JAUN Martínez e Iris González**. Gracias por ayudarme a superar esta prueba final.

A la **Universidad de Oriente**, la casa más alta. Agradezco que esta universidad exista y que no decaiga a lo largo de los años para que siga formando profesionales capaces de enfrentar un mundo distinto al que se vive en ella como lo es el campo laboral.

***“Mil gracias a todos y todas aquellas personas que de alguna u otra forma de ayudaron a alcanzar esta meta”***

***María Laura González Mejías***



## AGRADECIMIENTOS

Deseo agradecer profundamente a la casualidad que la vida me otorgó al haberme puesto en un hogar maravilloso, el cual recuerdo ahora de manera nostálgica. Sin el apoyo en todo sentido de mi madre y hermanos, el placer cotidiano de vivir sería simple monotonía. Es difícil imaginar cómo sería el andar cotidiano sin recordar su comprensión, su apoyo inmenso y su amor. Gracias a **Mi Mamá** que desde el cielo me debe estar viendo, **Hermanos y Abuela** por compartir y dedicar gran parte de sus vidas conmigo y por darme aliento para la ardua tarea de caminar hacia la perspectiva de un nuevo día; de verdad serán inolvidables.

Sin lugar a duda este trabajo no pudo haberse realizado sin la formación que recibí durante cinco años en la **Escuela de Ciencias Administrativas**. Gracias a todos los maestros que contribuyeron realmente en mi formación, en especial a la profesora **María Luisa Rodríguez** por todos sus consejos, clases, su paciencia y la colaboración prestada sus consejos y sugerencias para mi formación. Será difícil olvidar cuando Carlos Raúl me despertaba en las clases de auditoría cuando me quedaba dormido a las tres de la tarde.

Gracias a todos los panas y a todos los que aparecían de manera espontánea por haber compartido esos formidables momentos.

Agradezco al **Flapi** por agarrar la sección de contaduría III y así permitir ser el **Compañero de la Áreas de María Laura**, lástima que no la tuviste tan fácil como yo flapi...

A mi compañera de **Áreas María Laura García**, por aceptarme y brindarme la oportunidad ser su compañero de áreas y, a toda su familia por abrirme las puertas de su casa durante la realización de este trabajo en especial a **Mamá Nela, Yorkys, Luz y Gervimar**, por ser la profesora particular en la cátedra de metodología. Espero María Laura García que no te olvides de mi después terminemos de hacer las áreas y sigamos siendo amigos.

Quiero agradecer muy especialmente a Marlín y Graciela el tean de las áreas, que durante la realización de las áreas de grado hicimos un grupo fino.

Por último quiero dar las gracias a todos aquellos que se me olvida nombrar y ayudaron en tiempos difíciles y, por su parte, para que el día a día sea más llevadero y muy en especial a la vida que, como dijera Violeta Parra, me ha dado tanto....

***Omar José Mariño Aguilera***

## PRESENTACIÓN

Para cumplir con las exigencias de la Universidad de Oriente presentamos el siguiente Trabajo de Grado como requisito indispensable para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública.

Se elaboraron los respectivos trabajos, los cuales fueron revisados y aprobados por los asesores correspondientes:

**Tutores:** Lcdo. Manuel Ramos.

Lcdo. Juan Martínez.

**Cátedra:** Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera.

**Tema:** “Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y la Norma Internacional de Información Financiera Número 1”.

**Tutor:** Lcda. Iris González.

**Cátedra:** Normas Internacionales de Auditoría.

**Tema:** “Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005”.

## **OBJETIVOS**

### **General**

Cumplir con los Reglamentos y Estatutos pautados por la Universidad de Oriente como requisito para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública.

### **Específicos**

- Aplicar en cada uno de los temas asignados en los Cursos Especiales de Grado los métodos adecuados para la investigación, a fin de demostrar los conocimientos adquiridos para dicho desarrollo.
- Facilitar una herramienta bibliográfica a los estudiantes de la Escuela de Ciencias administrativas y demás departamentos de la Universidad de Oriente, como guía para la elaboración de su investigación.
- Aportar conocimientos actualizados acerca de los temas estudiados durante los Cursos Especiales de Grado.
- Otorgar un material que pueda servir de apoyo para el desarrollo de las futuras investigaciones.

## **IMPORTANCIA**

Los Cursos Especiales de grado son de suma importancia para los estudiantes de la Universidad de Oriente, ya que ellas representan el medio más veloz para obtener el Título universitario. Además permiten investigar, estudiar y analizar diversos temas que acontecen en la actualidad y que de una u otra forma se relacionan con nuestras carreras, generando en nosotros la capacidad para aplicar los conocimientos adquiridos a lo largo de esta.

Por otro lado, estos Cursos Especiales de Grado otorgan a los estudiantes, la oportunidad para desenvolverse en casos en donde estos tengan que afrontar situaciones con otras personas y donde sus conocimientos adquiridos sirvan para la toma importantes decisiones.

## INTRODUCCIÓN

La Universidad de Oriente, le otorga a sus estudiantes la oportunidad de obtener su título universitario mediante diversas opciones, una de ellas son las áreas de grado o cursos especiales de grado. En la escuela de ciencias administrativas esta opción es seleccionada comúnmente por los estudiantes, permitiendo aplicar métodos apropiados para efectuar la investigación de temas actualizados seleccionados por los tutores y/o estudiantes de estos cursos.

Estos temas aportan al estudiante conocimientos relacionados con la carrera de Administración y contaduría Pública, con casos reales de la vida cotidiana, que una vez investigados, estudiados y analizados, permiten que los estudiantes estén en la capacidad de dar recomendaciones y a la vez hacer conclusiones.

Es por ello que en este trabajo de grado se presentan de manera detallada los temas asignados para su investigación y desarrollo, que fueron debidamente analizados. Estos temas se presentarán en dos partes, estas serán:

**Parte I:** “Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y la Norma Internacional de Información Financiera Número 1”.

**Parte II:** “Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005”.

## INDICE GENERAL

RESOLUCIÓN .....	iv
DEDICATORIA .....	v
DEDICATORIA .....	viii
AGRADECIMIENTOS.....	x
AGRADECIMIENTOS.....	xvii
PRESENTACIÓN.....	xix
OBJETIVOS.....	xx
General .....	xx
Específicos .....	xx
IMPORTANCIA.....	xxi
INTRODUCCIÓN.....	xxii
INDICE GENERAL.....	xxiii
TEMA I.....	29
INTRODUCCIÓN.....	30
CAPÍTULO I.....	33
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	33
1.1. Planteamiento del Problema .....	33
1.2. Interrogantes .....	38
1.3. Objetivos de la Investigación.....	39
1.3.1. Objetivo General.....	39
1.3.2. Objetivos Específicos.....	39
1.4. Justificación e Importancia .....	40
1.5. Limitaciones .....	42
CAPÍTULO II.....	43
MARCO TEÓRICO .....	43
2.1. Consideraciones Generales .....	43
2.2. Antecedentes .....	43

2.3. Bases Teóricas.....	45
2.3.1. Origen y Evolución del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) .....	45
2.3.1.1. Objetivos del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB).....	47
2.3.1.2. Funciones del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB).....	47
2.3.2. Definición de Las Normas Internacionales de Contabilidad.....	48
2.3.3. Aspectos Generales de las Normas Internacionales de Información Financiera .....	49
2.3.3.1. Objetivos de las Normas Internacionales de Información Financiera .....	50
2.3.4. Proceso de Elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad.....	51
A continuación se presentarán los distintos pasos que deben cumplir el consejo para emitir y lograr la aprobación de una Norma Internacional de Contabilidad:.....	51
2.3.5. Resumen del Boletín (VAN VE NIF 0) emitido por la Federación De Colegio De Contadores Públicos De Venezuela (FCCPV) como marco para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela.....	54
2.3.6. Definición de Términos Básicos.....	56
CAPÍTULO III .....	59
MARCO METODOLÓGICO .....	59
3.1. Modelo de la Investigación .....	59
3.2. Diseño de la Investigación.....	60
3.2.1. Diseño de Investigación – Acción .....	60
3.3. Tipo de Investigación .....	60
3.4. Procedimiento de Recolección de Información .....	61



CAPÍTULO IV.....	63
ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 41 (NIC41) .....	63
4.1. Norma Internacional De Contabilidad Número 41 (NIC 41).....	63
4.2. Análisis sobre de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 (NIC 41).....	76
4.2.1. Objetivo de la Norma .....	76
4.2.2. Alcance de la Norma.....	77
4.2.3. Terminología y Definiciones.....	77
4.2.4. Reconocimiento y Medición .....	79
4.2.5. Valor Razonable y Costes en el Punto de Venta .....	80
4.2.6. Subvenciones del Gobierno.....	84
4.2.7. Presentación y Revelación .....	84
4.3. Caso Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 (NIC 41).....	87
CAPÍTULO V.....	92
ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 1 (NIIF 1) .....	92
5.1. Norma Internacional de Información Financiera Número 1 .....	92
5.2. Análisis sobre la Norma Internacional de Información Financiera Número 1 (NIIF 1) .....	111
5.2.1. Objetivos.....	113
5.2.2. Alcance .....	113
5.2.3. Exenciones de otras Normas Internacional Información Financiera .....	114
5.2.4. Exenciones a la aplicación retrospectiva de otras NIIF.....	115
5.2.5. Ajustes requeridos para traspasar los estados financieros de PCGA a NIIF .....	115

5.2.6. Excepciones al principio de valoración de la Norma Internacional Información Financiera N° 1 .....	117
5.2.7. Información comparativa.....	119
5.3. Caso Práctico de la Norma Internacional de Información Financiera 1 (NIIF 1) .....	121
CAPÍTULO VI.....	126
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS .....	126
CAPÍTULO VII.....	130
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	130
7.1. Conclusiones.....	130
7.2. Recomendaciones.....	133
BIBLIOGRAFÍA.....	134
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS .....	135
TEMA II.....	133
INTRODUCCIÓN .....	134
CAPÍTULO I.....	136
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	136
1.1. Planteamiento del Problema .....	136
1.2. Objetivos de la Investigación.....	142
1.2.1. Objetivo General.....	142
1.2.2. Objetivos Específicos.....	142
1.3. Justificación e Importancia .....	144
1.4. Limitaciones .....	147
1.5. Términos Básicos.....	148
CAPÍTULO II.....	149
MARCO TEÓRICO .....	149
2.1. Consideraciones Generales .....	149
2.2. Antecedentes .....	149
2.3. Bases Teóricas.....	150

2.3.1. Auditoría .....	150
2.3.2. Antecedentes de la Auditoría.....	151
2.3.3. Aspectos Generales en la Evolución de la Auditoría desde 1930 .....	154
2.3.4. Auditorías relacionadas con la Contaduría Pública .....	159
2.3.5. Auditoría Integral .....	162
2.3.5.1 Definiciones y Objetivos.....	170
2.3.5.2. Principios generales de Auditoría Integral .....	172
2.3.5.3. Normatividad .....	175
2.3.5.4. Componentes de la Auditoría Integral .....	177
2.3.6. Auditoría Integral y Servicios de Aseguramiento .....	180
2.3.6.1. Auditoría Integral como Servicio de Aseguramiento.....	181
2.3.6.2. Objetivos de un Servicio de Aseguramiento.....	183
2.3.7. Papeles de Trabajo.....	185
2.3.8. Los Servicios .....	185
2.3.8.1. Características de los Servicios .....	185
2.3.9. La Pequeña y Mediana Empresa.....	187
2.3.9.1. Características de la Pequeña Empresa .....	187
2.3.9.2. Características de la Mediana Empresa.....	189
2.3.9.3. Características de la Pequeña Empresa según el BA VEN-NIF 1 aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela – FCCPV .....	190
2.4. Resumen de las Declaraciones de Normas de Auditoría Vs. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría.....	192
2.4.1. Resumen de las Declaraciones de Normas de Auditoría (DNA) 192	
2.4.2. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría.....	207
CAPÍTULO III .....	238
MARCO METODOLÓGICO .....	238
CAPÍTULO IV.....	240

ANÁLISIS DE LAS NORMAS .....	240
4.1. Norma Internacional de Auditoría Número 402 (NIA 402 textual) ....	240
4.1.1. Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 (NIA 402) .....	245
4.2. Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría 1005 (DIPA 1005 textual).....	249
4.2.1. Análisis sobre la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005 (DIPA 1005) .....	281
CAPÍTULO V.....	289
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS .....	289
CAPÍTULO VI.....	293
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	293
6.1. Conclusiones.....	293
6.2. Recomendaciones.....	296
BIBLIOGRAFÍA.....	297
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS .....	298

Universidad De Oriente  
Núcleo De Anzoátegui  
Escuela De Ciencias Administrativas  
Departamento De Contaduría Pública  
Cursos Especiales De Grado



## TEMA I

# Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y la Norma Internacional de Información Financiera Número 1

**Profesores:**

Ramos, Manuel.

Martínez, Juan.

**Realizado por:**

González M. María L. C.I: 17.360.365

Mariño A. Omar J. C.I: 16.478.707

Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial

Para Optar al Título de:

**LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

Barcelona, Marzo de 2009

## INTRODUCCIÓN

El *Consejo de Normas de Contabilidad Financiera – FASB (Financial Accounting Standard Board)*, el cual aún esta vigente en los Estados Unidos donde fue fundado. Este consejo logró gran incidencia en la profesión contable. Conjuntamente con los cambios realizados por el *FASB*, se crearon otros organismos, comités y publicaciones de difusión contable como son: *Asociación Americana de Contabilidad – AAA (American Accounting Association)*, *Boletín de Estudios Contable – ARB (Accounting Research Bulletin)*, *Consejo de Normas de Auditoria – ASB (Auditing Standard Board)*, *Instituto Americano de Contadores Públicos – AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)*, entre otros.

El organismo encargado a nivel Internacional de velar por las normativas contables es la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), fundada el 1 de abril de 2001 es el sucesor del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), fundada en junio de 1973 en Londres. En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en su estructura donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), en castellano se denominan Normas internacionales de Información Financiera (NIIF).

Este organismo, es responsable del desarrollo de las Normas Internacionales de Información Financiera (nuevo nombre para el de Normas Internacionales de Contabilidad emitidas a partir de 2001), y la promoción de

la utilización y aplicación de estas normas. La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad es una organización independiente, de financiación privada normativo contable con sede en Londres, Reino Unido.

El IASB tiene que garantizar que sus normas son usadas correctamente, puesto que, no solo es necesario contar con unas buenas normas, si no que sean rigurosamente aplicadas.

El éxito de las Normas Internacionales esta dado, porque las normas se han adaptado a las necesidades de cada país donde se adopten.

En la investigación desarrollada a continuación se especificará todo lo referente la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 (NIC 41) y, la Norma Internacional de Información Financiera Número 1 (NIIF 1). La primera normativa describe todo el procedimiento para realizar la contabilidad en una Entidad que solo labore con Activos Biológicos, ya que la misma es titulada Agricultura. Y la segunda normativa especifica todo lo relacionado a los procedimientos que debe seguir toda empresa al adoptar por primera vez estas normas internacionales para preparar sus estados financieros.

Es necesario enfatizar que en la elaboración de esta investigación se realiza un análisis descriptivo, porque en la misma se plantean bases teóricas para lograr el entendimiento de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y de igual manera lograr el entendimiento de la Norma Internacional de Información Financiera Número 1 y, por último se realizan los análisis de cada una de estas normativas.

De acuerdo a la NIC 41 se enfocará esta investigación en su Objetivo, Alcance, Terminologías y Definiciones, Reconocimiento y Medición, Valor

Razonable y Costes en el Punto de Venta, Subvenciones del Gobierno y, por último la Presentación y Revelación. En la NIIF 1 al igual que la otra normativa se destacará su Objetivo, Alcance, Ajustes requeridos para traspasar los estados financieros de PCGA a NIIF, Excepciones al principio de valoración de esta norma y, la Información comparativa.



# CAPÍTULO I

## PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1.1. Planteamiento del Problema

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las entidades que coticen en un mercado, es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

Uno de los organismos relacionado con las normativas internacionales sobre contabilidad, es el *Consejo de Principios de Contabilidad – APB (Accounting Principles Board)*, fundado en los Estados Unidos el 1 de Septiembre de 1959. Fue el primer Organismo que emitió algunos enunciados sobre como presentar la Información Financiera, pero fue desplazado por estar formado por profesionales que trabajan en bancos, industrias, compañías públicas y privadas; ya que la participación en la elaboración de las normas era para beneficio de sus entidades.

En Junio de 1973, es fundado el *Comité de Normas Internacionales de Contabilidad – IASC (International Accounting Standard Committee)*, teniendo su sede en Londres, Europa y siendo el organismo encargado de emitir las Normas Internacionales de Contabilidad (*NIC*). Surge gracias a un

convenio de organismos profesionales de diferentes países como son: Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón, entre otros. Este mismo año en Venezuela se promulga la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y se emiten los Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG). Cabe destacar que el *IASC* el 1 de Abril de 2001 pasa a hacer la *Junta de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB (International Accounting Standards Board)*.

Las *Normas Internacionales de Contabilidad – NIC* surgen al paso de los años donde las actividades comerciales se fueron internacionalizando, siendo su objetivo primordial “la uniformidad en la presentación de las informaciones de los estados financieros”. En Mayo de 2000, la *Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV)* acordó iniciar la revisión de estas normas para determinar la adopción o adaptación de las mismas a los procesos contables empleados para generar informes financieros de las actividades económicas realizadas en las empresas de nuestro país.

La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad contribuirá a mejorar la percepción Internacional de Venezuela y, ayudará a las empresas venezolanas como receptoras de inversiones, a hacer empresas mucho más sencillas para la revisión de inversionistas extranjeros y la presentación de los estados financieros de dichas 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. Además 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.

En la actualidad es común escuchar sobre las Normas Internacionales de Contabilidad, ya que la internacionalización de los negocios exige disponer de información financiera comparable, en donde las empresas amplíen las miras de sus negocios mas allá de las fronteras, generando así una interrelación con otras entidades de los demás países y esto causa la necesidad de adquisición de conocimientos de un lenguaje contable común, el cual permita comparar los resultados y valorar la gestión.

Entre las Normas Internacionales de Contabilidad existentes se encuentra la norma referente a *La Agricultura – NIC 41*. Esta Norma establece directrices sobre el proceso contable que debe llevarse a cabo a la hora de realizar Estados Financieros de las actividades económicas desarrolladas en el área de la Agricultura; más sin embargo esta norma sólo nos permite abordar contablemente el proceso en el tratamiento de los activos biológicos a lo largo del periodo de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. No se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha, no establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola y exige que las subvenciones oficiales incondicionales de las Administraciones Públicas relacionadas con un activo biológico, sean reconocidas como ingreso cuando, y solo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles; si esta es condicional (cuando la administración pública exige que la empresa no realice determinadas actividades agrícolas) la empresa debe reconocer la

subvención como un ingreso cuando, y solo cuando, se hayan cumplido las condiciones fijadas por las Administraciones Públicas. Es importante destacar que dicha norma fue aprobada por el IASC en Diciembre del año 2000, teniendo validez para los Estados Financieros que comprendan ejercicios cuyo inicio sea a partir del 1 de Enero de 2003. Ésta fue modificada por el Reglamento de la Comisión Europea (CE) N° 2236/2004, el 29 de Diciembre de 2004.

Aparte de todas las Normas Internacionales actuales, también existen las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (normas que pasaran a sustituir las NIC). Estas normas favorecerán una información financiera de mayor calidad, transparencia y flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir, la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa. Referente a estas normas en la actualidad se encuentra la relacionada a la Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF 1. Esta norma Específica como las Entidades deben llevar a cabo la transición hacia la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de sus Estados Financieros.

Las Normas Internacionales fueron adoptadas sin ningún inconveniente por la Comunidad Económica Europea. Mientras que en los Estados Unidos se negaban a aplicar dicha normas. Por otra parte, para que Venezuela pueda adoptar y aplicar con éxitos las Normas Internacionales, debe desarrollar una infraestructura contable suficientemente robusta, es por esto que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela – FCCPV ha resuelto lograr que las normas contables que a futuro rijan las actividades económicas de Venezuela sean totalmente compatibles con las

Normas Internacionales; ya que así no se encontrarían discrepancias en los estados financieros de distintas empresas y, se haría más fácil el entendimiento de dichos estados en caso de algún acuerdo económico o financiero entre organizaciones venezolanas y extranjeras.

Lo antes puntualizado permite verificar específicamente que el objetivo de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41, es prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola; mientras que la Norma Internacional de Información Financiera Número 1, tiene como objetivo detallar como las empresas deben llevar a cabo el proceso de transición para que las mismas sean adaptadas en la presentación de los Estados Financieros. Lo relevante en estas dos Normas es la aplicación de las mismas en la elaboración de los estados financieros; lo cual nos crea un inconveniente; ya que la NIIF 1 no se puede aplicar a una Entidad Agrícola que previamente haya valorado sus Activos Biológicos en base a Normas Internacionales de Contabilidad antes de entrar en vigencia la misma, puesto que, la NIFF 1 se debe tomar en consideración cuando la entidad realiza una declaración explícita de que sus estados financieros están basados por primera en las normas internacionales; mientras que cuando estos están realizados para uso interno con normas internacionales se debe adoptar dicha norma. Esta indica consideraciones para no tomar en cuenta esta norma, las cuales son: Si los estados financieros son preparados para uso interno y por alguna razón es usado por un tercero externo a la entidad no se podrá tomar en consideración esta norma; otra situación es que en el dictamen de auditoría exista una salvedad con respecto a la conformidad de los estados financieros con respecto alguna normativa internacional.

## 1.2. Interrogantes

De acuerdo a lo planteado anteriormente se generan las siguientes interrogantes:

- Ω ¿Es una realidad la Adopción y Aplicación de estas Normas Internacionales en Venezuela?.
- Ω ¿Cuándo se puede empezar a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad?.
- Ω ¿Cómo deben ser preparadas las empresas para llevar a cabo la implementación de estas Normas Contables?.
- Ω ¿Cuál es la importancia de la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro País?.
- Ω ¿Cuáles serán los efectos o consecuencias que producirá la implementación de estas Normas Internacionales en Venezuela?.

### **1.3. Objetivos de la Investigación**

#### **1.3.1. Objetivo General**

Realizar un Análisis sobre la *Norma Internacional de Contabilidad Número 41* titulada Agricultura y, La Norma Internacional de Información Financiera Número 1 titulada Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.

#### **1.3.2. Objetivos Específicos**

- Ω Verificar si es una realidad la Adopción y Aplicación de estas Normas Internacionales en Venezuela.
  
- Ω Indicar cuando se puede empezar a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad.
  
- Ω Describir la importancia de la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Contabilidad en nuestro País.
  
- Ω Especificar la preparación de las empresas para llevar a cabo la implementación de estas Normas Contables.
  
- Ω Señalar los efectos o consecuencias que producirá la implementación de estas Normas Internacionales en Venezuela.

#### **1.4. Justificación e Importancia**

Desde el punto de vista etimológico, la palabra agricultura se entiende como el cultivo del campo. El concepto actual del término es, no obstante, mucho más amplio; puede definirse como la ciencia y el arte de obtener del suelo, mediante su adecuada explotación, los productos vegetales y animales, útiles para el ser humano, de la manera más económica y perfecta posible. El sector agrícola desempeña una función básica en la estructura económica y social de una entidad, pero en materia contable en nuestro país, esta actividad no se ha arribado con cotidianidad para fines de estudios.

La Norma Internacional de Contabilidad Número 41 basada en la Agricultura, establece entre otros elementos el tratamiento contable de los Activos Biológicos a lo amplio del periodo de crecimiento, degradación, producción y procreación de los mismos.

La Norma Internacional Información Financiera Número 1, lo que busca es brindarle al profesional de Contabilidad el tratamiento contable que debe seguir cuando valla a preparar los estados financieros por primera vez basándose en normas internacionales.

El propósito de este estudio es desarrollar un instrumento de información para investigaciones futuras sobre las Normas Internacionales de Contabilidad (específicamente la NIC 41) estableciendo procedimientos para todo aquel contador que realice estados financieros en entidades que trabajen únicamente con los Activos Biológicos y, las Normas Internacionales de Información Financiera (particularmente la NIIF 1) que se aplica cuando una entidad adopta las Normas Internacionales por primera vez como base en la preparación de su información financiera. Estas dos normativas son



vitales para la elaboración de estados financieros, como se ha especificado anteriormente en Activos Biológicos y en la adopción de normativas por primera vez. De igual manera se espera alcanzar todos los objetivos establecidos para poder proporcionar una información completa que nos permita ampliar nuestros conocimientos sobre las ya mencionadas Normativas.

Esta investigación centra su importancia en el análisis de estas Normas; ya que con éstas se desea obtener conocimientos del proceso contable cuando se aplican las Normas Internacionales de Información Financiera por primera vez y, el proceso contable en las Entidades Agrícolas. Para ello se hace necesaria la investigación de conceptos básicos referidos a las Normas y, todo lo relacionado a las mismas, de manera tal que permita un enfoque del tema y, así ampliar la gama de conocimientos adquiridos a los largo de nuestra carrera universitaria.

## 1.5. Limitaciones

Todas las investigaciones poseen restricciones, ya que existen factores externos al estudio tales como: lugar, tiempo, financiamiento, entre otros; las cuales conocemos y reconocemos y, se hacen imposibles de controlar.

A continuación se indican las siguientes limitaciones que se presentaron en la investigación:

- **Tiempo:** Factor importante para la elaboración de dicha investigación. Debido a él, se acortó la búsqueda de información.
- **Fuentes Bibliográficas:** A pesar de que existen diversos libros relacionados con el tema de Auditoría; con respecto a “Las Normas Internacionales de Auditoría”, son escasas las investigaciones (específicamente de las normas analizadas). Por tal motivo las fuentes bibliográficas son una limitante.
- **Asesoría Técnica:** Es importante destacar la labor que han realizado nuestros profesores de los cursos especiales de grado, en cuanto a las técnicas y metodología que debemos ejecutar en la elaboración del trabajo de grado. Sin embargo estas técnicas han sido insuficientes.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1. Consideraciones Generales**

El material bibliográfico consultado para investigar y examinar el tema de estudio que lleva por nombre *“Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y, la Norma Internacional de Información Financiera Número 1”*, determina la perspectiva de estudio que se pretende alcanzar, originando así, que nosotros como investigadores manifestemos nuestra voluntad de razonar la realidad del tema antes mencionado. En este capítulo se demuestran las diversas fuentes electrónicas, libros, leyes, entre otras, que de una u otra forma favorecieron en la elaboración de este trabajo sustentando dicha investigación. Además de la metodología aplicada, texto importante que muestra progresivamente como debe elaborarse un proyecto.

#### **2.2. Antecedentes**

Durante la elaboración de este trabajo de grado, es importante señalar que se profundizó en la búsqueda de información con respecto al *“Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y, la Norma Internacional de Información Financiera Número 1”*; se logró observar que el tema mencionado anteriormente no ha sido estudiado ni investigado (específicamente para estas Normas). Sin embargo se pudieron encontrar documentos generalizados sobre las Normas Internacionales de

Contabilidad, los cuales nos sirvieron como antecedentes y, fueron de gran ayuda para la elaboración de nuestra investigación. Dichos documentos descritos a continuación tienen información referente a nuestra investigación.

Jessica Marim, publicó una investigación en Internet titulada “CONTABILIDAD ESPECIAL DE LA AGRICULTURA”. El objetivo general de la misma fue Enunciar bases conceptuales y proceso contable de las actividades agrícolas, pecuarias y agroindustriales. Y los objetivos específicos fueron los siguientes:

- Ω Adquirir conocimientos del proceso contable en las actividades agrícolas, pecuarias y agroindustriales.
- Ω Proporcionar herramientas para determinar el registro y ordenamiento de la información de las transacciones practicadas dentro de las empresas agrícolas, pecuarias y agroindustriales.

La metodología de esta investigación fue de tipo netamente documental, ya que la obtención de los datos proviene de materiales impresos, textos bibliográficos, tesis, leyes y otros tipos incluidos en la Internet. Y en esta se perfeccionó la información sobre las actividades agrícolas, pecuarias y agroindustriales, dando conceptualizaciones, ejemplos y entre otras cosas para lograr el entendimiento de la aplicación de la NIC 41 en este tipo de entidades.

Lcda. Massiel Jordán, desarrollo su investigación titulada “ADOPCIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 EN LAS EMPRESAS AGROPECUARIAS DEL MUNICIPIO OSPINO DEL ESTADO PORTUGUESA. CASO GANADO BOVINO DE CEBA”. El objetivo general de la misma fue analizar la adopción de la NIC N° 41 en las Empresas

Agropecuarias del Municipio Ospino del Estado Portuguesa. Y los objetivos específicos fueron los siguientes:

- Ω Describir el proceso productivo del activo biológico como el ganado bovino de ceba de las empresas agropecuaria del Municipio Ospino del Estado Portuguesa.
- Ω Conocer los costos totales de los activo biológico ganado bovino de ceba de acuerdo a la norma contable NIC 41

La metodología de esta investigación fue de campo no experimental, ya que la obtención de los datos provino del estudio de describir las relaciones entre las variables y, analizar su incidencia en un momento determinado aplicando instrumentos como la observación, la elaboración de cuadros comparativos para la determinación de los componentes involucrados en el costo y su análisis respectivo sobre las actividades agrícolas, pecuarias y agroindustriales.

## **2.3. Bases Teóricas**

### **2.3.1. Origen y Evolución del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB)**

El Comité Internacional de Normas Contables – IASC, (denominado en la actualidad Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad – IASB), desde sus inicios como organismo emisor en 1973, gracias al resultado de un acuerdo realizado por expertos en contabilidad de nueve países, se ha trazado como meta la aceptación generalizada de las Normas

Internacionales de Contabilidad por ellos emitidas, hoy Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF para que a nivel mundial haya un lenguaje entendible en lo que se refiere a la revelación de la información financiera y a la comparabilidad de la misma.

En principio, cuando el IASB aún no reemplazaba el IASC, todas las normas emitidas por este organismo tenían la pretensión de que una vez se aplicaran en los diversos sistemas contables se asimilaran al modelo Norte Americano US GAAP (Principios Generalmente Aceptados De la Contabilidad); ya que en esencia las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC no estaban en contra de dicho modelo, algo que a la luz de los expertos no respondía la pregunta que el mundo globalizado se estaba haciendo.

La declaración del IASC del año 2000, hace un replanteamiento de los objetivos de este organismo, orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información financiera clara, transparente y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados.

De acuerdo a este replanteamiento el 1 de Abril de 2001 nace el IASB. En el transcurso de la transformación del IASC por el IASB surgieron cambios en su estructura donde el IASB dispuso adoptar como normas las emitidas por el IASC (NIC), hasta tanto las mismas se modifiquen o reformulen. Las NIC cambian su denominación por International Financial Reporting Standards (IFRS), que en castellano se denominan Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El cambio más importante está en que se pasa de un esquema de

preparación y presentación de estados financieros (apalancado en el mantenimiento del capital y en el reconocimiento de ingresos) a otro esquema, completamente diferente, de medición y presentación de reportes sobre el desempeño financiero (centrado en la utilidad o ingresos provenientes de diversos tipos de transacciones).

#### **2.3.1.1. Objetivos del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB)**

- Ω Desarrollar estándares contables de calidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los estados financieros para ayudar a los participantes en los mercados globales de capital y otros usuarios de la información contable en la toma de decisiones económicas.
  
- Ω Cooperar activamente con los emisores locales de estándares de contabilidad con el fin de lograr la convergencia definitiva de normas contables en todo el mundo.

#### **2.3.1.2. Funciones del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB)**

- Ω Emitir IFRS, para lo cual debe publicar un borrador para exposición pública, análisis y comentarios de sus proyectos principales, sometidos a una audiencia pública.

- Ω Realizar pruebas de campo en economías desarrolladas y emergentes para el aseguramiento de que los estándares sean prácticos y aplicables en todos los ambientes.
  
- Ω Discreción total en la agenda técnica y sus proyectos.

### **2.3.2. Definición de Las Normas Internacionales de Contabilidad**

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

Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa.



### **2.3.3. Aspectos Generales de las Normas Internacionales de Información Financiera**

Las Normas Internacionales de Información Financiera aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la practica internacional de los negocios.

En vista de esto, se determina la aplicación del proceso de la Armonización Contable con el afán de contribuir a la construcción de parámetros normativos, que pretenden regular las actividades económicas de las naciones, estas normas intervienen dentro del sector social, educativo, empresarial, ambiental, entre otros, con el propósito de dar a conocer el grado de afectación de estos aspectos dentro de la globalización que se vienen desarrollando y la armonización con otros miembros reguladores del aspecto contable.

Debido al desarrollo económico y a la globalización, la unión europea se enfrenta a la decisión de adaptar los estándares internacionales de contabilidad el cual busca eliminar las incompatibilidades entre las NIIF con las directivas para que sean acordes al marco europeo se regula la Auditoria, se modifica el Código del Comercio y el Plan General de Contabilidad, teniendo en cuenta las recomendaciones de las directivas en cuanto a las sociedades y al manejo de las Cuentas Anuales Consolidadas e Individuales, esto según el tamaño de las empresas y si son cotizadas o no en bolsa de valores; trabajo delegado a los organismos normalizadores como el Instituto

de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICAC, el Banco Español y el Ministerio de Hacienda.

Esta adaptación genera unos cambios en el desarrollo de la práctica contable, entre estos tenemos la utilización de diferentes métodos de valoración según la finalidad de los estados financieros, que es brindar información relevante y por consiguiente real y verificable de manera que sea útil a las necesidades de los usuarios, siendo complementada con la elaboración de las notas que constituyen la memoria en la cual se encuentra toda la información cualitativa y cuantitativa necesaria para comprender las Cuentas Anuales y que además sirve de base para elaborar el Informe de gestión en donde se evalúa el cumplimiento de las políticas de crecimiento y expansión, de recursos humanos, de medio ambiente, de inversión, de control interno entre otras, de los objetivos a corto y mediano plazo y a su vez los riesgos a los que estos se encuentran expuestos.

#### **2.3.3.1. Objetivos de las Normas Internacionales de Información Financiera**

- Favorecer una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.
- La calidad de las NIIF es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de la adecuada aplicación, solo de este modo

tiene sentido su condición de bien público susceptible de protección jurídica.

- Imponer el cumplimiento efectivo de la norma y garantizar la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial para la credibilidad de la información financiera.
- Hacer uso adecuado de la metodología y la aplicación en la praxis diaria.

#### **2.3.4. Proceso de Elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad**

A continuación se presentarán los distintos pasos que deben cumplir el consejo para emitir y lograr la aprobación de una Norma Internacional de Contabilidad:

- Ω 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.
- Ω 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.

Ω 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.

Ω 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.

Ω 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.

Ω 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.

### **2.3.5. Resumen del Boletín (VAN VE NIF 0) emitido por la Federación De Colegio De Contadores Públicos De Venezuela (FCCPV) como marco para la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela**

*La Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) aprobó la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el consejo de Normas Internacionales De Contabilidad (IASB Siglas en Ingles) previa revisión e interpretación de cada una de ellas por parte del Comité de Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) en un directoria nacional ampliado.*

*Las Normas Internacional de Información Financiera comprenden las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), Las Normas Internacional de Información Financiera (NIIF) y las interpretaciones emitidas por el comité de interpretaciones (SIC) y el comité de interpretaciones de Normas Internacionales De Información Financiera (CINIIF).*

*La fecha de vigencia aprobadas para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera quedaron establecida en: 31 de diciembre de 2008 o fecha de cierre inmediata posterior, para grandes entidades y 31 de Diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior, para pequeñas y medianas entidades definidas cada una de ellas en el Boletín de Aplicación N° 1, definición de pequeñas y medianas entidades, que establecen los parámetros de las Pequeñas y Medianas Entidades aprobado por la Federación De Colegio De Contadores Públicos De Venezuela.*

*Apartir de la fecha publicada en el numeral anterior los **Principios Generalmente Aceptados en Venezuela** se identifican con las siglas **VEN-NIF** y comprenden cada una de las normas referidas en el numeral*

2 de este pronunciamientos y los Boletines de Aplicación identificados con las siglas identificados con las siglas VAN VE NIF, que haya sido aprobado en un Directorio Nacional Ampliado.

La aplicación en Venezuela de toda Norma Internacional De Información Financiera o alguna modificación emitida por el consejo de Normas Internacionales De Contabilidad (IASB Siglas en Ingles) estará previamente sujeta a la análisis técnico respecto al impacto de aplicación en el entorno económico por parte del Comité De Principios De Contabilidad de la Federación De Colegio De Contadores Públicos De Venezuela que cuyas conclusiones será sometida a un comité nacional ampliado.

El comité Permanente De Principios De Contabilidad emitirá boletines de aplicación **BA VEN NIF** donde se desarrollaran las interpretaciones o guías aplicables en Venezuela sobre las Normas Internacionales de Información.

Cuando la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en un Directorio Nacional Ampliado u otro órgano competente para ello, por recomendación del Comité Permanente de Principios de Contabilidad, apruebe interpretaciones específicas, a cualquier Norma Internacional de Información tales interpretaciones, serán de obligatoria aplicación en la preparación y presentación de Información Financiera de acuerdo con Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, para ello se emitirá el correspondiente boletín de aplicación

En Venezuela, se utilizará la traducción oficial al español de las Normas Internacionales de Información Financiera editada por la Fundación IASC.

La FCCPV ha designado una Comisión Idiomática para revisar los términos contenidos en las NIIF. En caso que dicha Comisión emita un Glosario de los términos contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera, el mismo deberá mantener el espíritu, propósito y razón de los términos existentes en tales normas, debiendo ser aprobado por un Directorio Nacional Ampliado u otro órgano competente para ello.

Fuente: FCCPV

### 2.3.6. Definición de Términos Básicos

Debido a la investigación realizada se han generado una serie de términos los cuales serán definidos para facilitar el mejor entendimiento del tema. Estos son los siguientes:

**Agricultura:** Es el arte de cultivar la tierra; se refiere a los diferentes trabajos de tratamiento del suelo y cultivo de vegetales, normalmente con fines alimenticios.

**Contabilidad:** Es una ciencia aplicada de carácter social y de naturaleza económica que proporciona información financiera del ente económico para luego ser clasificadas, presentadas e interpretadas con el propósito de ser empleados para controlar los recursos y tomar medidas oportunas para evitar una situación deficitaria que ponga en peligro su supervivencia.

**Activos Biológicos:** Son las plantas y animales vivientes que son controlados por una empresa como resultado de eventos pasados. Los activos biológicos incluyen aquellos controlados mediante su posesión y aquellos controlados por medio de un arreglo legal o similar y que son reconocidos como activos conforme otras Normas Internacionales de Contabilidad.

**Transformación Biológica:** Comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que causan cambios cualitativos y cuantitativos en una planta o animal vivienda y la generación de nuevos activos en la forma de productos agrícolas o de activos biológicos adicionales de la misma clase (retoños/descendencia).



**Valor razonable:** Se define como el importe por el cual dos partes interesadas, debidamente informadas e independientes: intercambiarían un activo, o bien cancelan un pasivo.

**Cosecha:** Se refiere a la recolección de los frutos, semillas u hortalizas de los campos en la época del año en que están maduros. La cosecha marca el final del crecimiento de una estación o el final del ciclo de un fruto en particular.

**Contrato de Seguro:** Es el medio por el cual el asegurador se obliga, mediante el cobro de una prima, a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato. El contrato de seguro puede tener por objeto toda clase de riesgos si existe interés asegurable, salvo prohibición expresa de la ley.

**Políticas contables:** Los principios, bases, normas, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia al preparar y presentar los estados financieros.

**Balance de apertura:** Es el informe contable a partir del cual se inician las operaciones de un ejercicio contable. Coincide con el balance final del ejercicio tanto en cuentas como en saldos.

**Exención:** Liberación de impuestos o gravámenes que excusa del cumplimiento de la correspondiente obligación tributaria. La liberación puede ser total o parcial.

**Revaluación:** Incremento, por parte de la autoridad monetaria de un país, del valor de la moneda propia respecto a las extranjeras. Es la operación opuesta a la devaluación.

**Inmoviliza:** En contabilidad se entiende por inmovilizado, en sentido genérico, el conjunto de elementos patrimoniales reflejados en el activo, con carácter permanente y que no están destinados a la venta.

**Prospectiva:** Es un conjunto de metodologías orientadas a la previsión del futuro. Básicamente se trata de imaginar escenarios futuros posibles, denominados futuribles, y en ocasiones de determinar su probabilidad, con el fin último de planificar las acciones necesarias para evitar o acelerar su ocurrencia.

## CAPÍTULO III

### MARCO METODOLÓGICO

#### 3.1. Modelo de la Investigación

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

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

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

### 3.2. Diseño de la Investigación

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

#### 3.2.1. Diseño de Investigación – Acción

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

### 3.3. Tipo de Investigación

Atendiendo a las orientaciones para la realización del trabajo establecido por la Universidad de Oriente, fue seleccionado, la investigación de tipo documental, descriptiva, prospectiva; ya que para su desarrollo se

obtiene la información necesaria directamente de la fuente bibliográfica; puesto que el trabajo es netamente documental.

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

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

### **3.4. Procedimiento de Recolección de Información**

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

Para la búsqueda de información que sustenta la base teórica del proceso de esta investigación, se utilizará las fuentes primarias en términos de libros, revistas que incluyen la fuente que aportan información original

entre el autor y el lector. Otras fuentes secundarias fueron Internet y direcciones World Wide Web, por ser el más novedoso esquema de organización de información y acceso a servicios de Internet.

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 41 (NIC41)

#### 4.1. Norma Internacional De Contabilidad Número 41 (NIC 41)

##### **AGRICULTURA**

##### **Objetivo**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

##### **Alcance**

**1 Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:**

- (a) activos biológicos;**
- (b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y**
- (c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35.**

2 Esta Norma no es de aplicación a:

- (a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, así como la NIC 40 *Propiedades de Inversión*); y
- (b) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 *Activos Intangibles*).

3 Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 *Inventarios*, o las otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos

que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.

4 La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

<b>Activos Biológicos</b>	<b>Productos Agrícolas</b>	<b>Productos Resultantes Del Procesamiento Tras La Cosecha O Recolección</b>
Ovejas	Lana	Hilo De Lana, Alfombras
Árboles De Una Plantación Forestal	Troncos Cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo De Algodón, Vestidos
	Caña Cortada	Azúcar
Ganado Lechero	Leche	Queso
Cerdos	Redes Sacrificadas	Salchichas, Jamones Curados
Arbustos	Hojas	Té, Tabaco Curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles Frutales	Fruta Recolectada	Fruta Procesada

## **Definiciones**

### **Agricultura-Definiciones relacionadas**

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

**Actividad agrícola** es la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

**Producto agrícola** es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.

Un **activo biológico** es un animal vivo o una planta.



La **transformación biológica** comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Un **grupo de activos biológicos** es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

La **cosecha o recolección** es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

6 La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

(a) **Capacidad de cambio.** Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.

(b) **Gestión del cambio.** La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales).

(c) **Medición del cambio.** Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de medición y control como una función rutinaria de la gerencia.

7 La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

(a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien

(b) obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

### **Definiciones generales**

8 Los siguientes términos se usan, 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 condiciones siguientes:

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

*Importe en libros* es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

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

*Subvenciones del gobierno* son las definidas en la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*.

9 El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.

### **Reconocimiento y medición**

**10** La entidad debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- (a) la entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

11 En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por medición de los atributos físicos significativos.

**12 Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.**

**13 Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una entidad deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 *Inventarios*, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.**

14 Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.

15 La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

16 A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.

17 Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si

la entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.

18 Si no existiera un mercado activo, la entidad utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:

(a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;

(b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y

(c) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

19 En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La entidad tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

20 En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la entidad usará, para determinar el valor razonable, el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa corriente antes de impuestos definida por el mercado.

21 El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico, en su ubicación y condición actuales. La entidad considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualesquiera incrementos en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la entidad, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.

22 La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).

23 Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.

24 Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

(a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o

(b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

25 Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

### **Ganancias y pérdidas**

**26 Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.**

27 Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa de que es preciso deducir los costos estimados en el punto de venta, al determinar el monto del valor razonable menos estos costos para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.

**28 Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.**

29 Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

#### **Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable**

**30 Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede medirse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la entidad debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo en desapropiación que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.**

31 La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La entidad que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la desapropiación.

32 En todos los casos, la entidad medirá el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.

33 Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la entidad considerará la NIC 2 *Inventarios*, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

### **Subvenciones del gobierno**

**34 Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.**

**35 Si la subvención del gobierno, relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención del gobierno cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.**

36 Los plazos y las condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención del gobierno puede exigir a la entidad trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un periodo menor de cinco años. En este caso, la subvención del gobierno no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención del gobierno permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la entidad reconocería como ingreso la subvención del gobierno en proporción al tiempo transcurrido.

37 Si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico, que se mide al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), resulta de aplicación la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*.

38 Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, o bien si la subvención exige que la entidad no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

### **Información a revelar**

**39** [Eliminado]

#### **General**

**40** La entidad debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

**41** La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

42 La revelación exigida en el párrafo 41 puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.

43 Se aconseja a las entidades presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La entidad puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. La entidad revelará las bases que haya empleado para hacer tales distinciones.

44 Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera. Son activos biológicos para



producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos.

45 Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).

**46 Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la entidad debe describir:**

**(a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológico; y**

**(b) las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:**

**(i) cada grupo de activos biológicos al final del periodo; y**

**(ii) la producción agrícola del periodo.**

**47 La entidad debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.**

**48 La entidad debe revelar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.**

**49 La entidad debe revelar:**

**(a) la existencia y importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;**

**(b) la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y**

**(c) las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.**

**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**

periodo corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:

- (a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta;
- (b) los incrementos debidos a compras;
- (c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;
- (d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
- (e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;
- (f) las 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;
- (g) otros cambios.

51 El valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la entidad que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del periodo y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).

52 La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico – crecimiento, degradación, producción y procreación –, cada una de las cuales es observable y mensurable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.

53 La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo, que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

**Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad**

**54** Si la entidad mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:

- (a) una descripción de los activos biológicos;
- (b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
- (c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;
- (d) el método de depreciación utilizado;
- (e) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
- (f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del periodo.

**55** Si la entidad, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la desapropiación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:

- (a) pérdidas por deterioro del valor;
- (b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y
- (c) depreciación.

**56** Si, durante el periodo corriente, la entidad ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:

- (a) una descripción de los activos biológicos;
- (b) una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto mensurable con fiabilidad; y

(c) el efecto del cambio.

### **Subvenciones del gobierno**

**57 La entidad debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:**

- (a) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;**
- (b) las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y**
- (c) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.**

### **Fecha de vigencia y transición**

**58 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2003, debe revelar este hecho.**

59 En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

## **4.2. Análisis sobre de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 (NIC 41)**

### ***Agricultura***

#### **4.2.1. Objetivo de la Norma**

Establecer el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionada con la actividad agrícola.

#### 4.2.2. Alcance de la Norma

Esta norma se aplica, en relación a la actividad agrícola, a la contabilización de: Activos Biológicos, Productos Agrícolas en el punto de su Cosecha o Recolección y Subvenciones Oficiales. Esta norma no es de aplicación a: Terrenos relacionados con la actividad agrícola (NIC 16 y NIC 40); Activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (NIC 38); y a productos agrícolas después de su cosecha ni el procesamiento posterior de dichos productos (NIC 2 y además normas relacionadas con los productos). En el cuadro siguiente se muestran, a modo de ejemplo, tres cadenas de transformación de activos biológicos en productos agrícolas y en productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección:

<b>Activos Biológicos</b>	<b>Productos Agrícolas</b>	<b>Productos Resultantes Del Procesamiento Tras La Cosecha O Recolección</b>
Ovejas	Lana	Hilo De Lana, Alfombras
Árboles De Una Plantación Forestal	Troncos Cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo De Algodón, Vestidos
	Caña Cortada	Azúcar
Ganado Lechero	Leche	Queso
Cerdos	Redes Sacrificadas	Salchichas, Jamones Curados
Arbustos	Hojas	Té, Tabaco Curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles Frutales	Fruta Recolectada	Fruta Procesada

#### 4.2.3. Terminología y Definiciones

Esta Norma presenta definiciones de términos relacionados a la agricultura, como se presenta a continuación:

- Ω **Actividad Agrícola:** Es la administración por una entidad de la transformación biológica de activos biológicos para la venta, en productos agrícolas, o en activos biológicos adicionales.
- Ω **Productos Agrícolas:** Es el producto cosechado de los activos biológicos de la entidad.
- Ω **Activo Biológico:** Es un animal o una planta vivos.
- Ω **Transformación Biológica:** Comprende los procedimientos de crecimiento, degeneración, producción, y procreación que ocasiona cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.
- Ω **Grupo De Activos Biológicos:** Es un conjunto de animales o plantas vivas similares.
- Ω **Cosecha:** Es la separación de productos de un activo biológico o la cesación del proceso de vida de un activo biológico.

La actividad agrícola puede cubrir una gran variedad de operaciones diversas. Tres factores son comunes a toda actividad agrícola, estos son los siguientes:

1. Los activos biológicos son capaces de la transformación biológica.
2. La actividad agrícola, para entrar dentro de la NIC 41, debe ser administrada.
3. Los cambios en la cantidad o la calidad de productos por la transformación biológica son controlados y medidos rutinariamente como parte del procedimiento de administración.

Además de estas definiciones relacionadas a la agricultura, varios términos generales son definidos para completar el entendimiento de esta norma, como son:

- Ω Mercado Activo: Es un mercado donde existen todas las condiciones siguientes: Las partidas comercializadas dentro del mercado son homogéneas; los compradores y vendedores dispuestos pueden ser encontrados normalmente en cualquier momento y, los precios están disponibles al público.
- Ω Valor en Libros: Es la cantidad en la cual un activo es reconocido en el balance.
- Ω Valor Razonable: Es la cantidad por la cual un activo puede ser cambiado o un pasivo liquidado entre partes informadas y dispuestas en una transacción de libre competencia.
- Ω Subvenciones Gubernamentales: Son las definidas en la NIC 20, titulada Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

#### **4.2.4. Reconocimiento y Medición**

Como criterio general un activo biológico o un producto agrícola debe reconocerse solamente cuando:

- a. La empresa controla el activo como resultado de hechos pasados.
- b. Es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos asociados con el activo.
- c. El valor razonable o el coste del activo pueden ser valorados de forma fiable.

Los activos biológicos se valorarán, tanto en su momento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, excepto en el caso de que el valor razonable no pueda ser valorado con fiabilidad.

Los productos agrícolas cosechados se valorarán, en el punto de cosecha, a su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.

#### **4.2.5. Valor Razonable y Costes en el Punto de Venta**

El valor razonable de un activo se refiere al momento actual y tiene en cuenta su:

- Ω Ubicación: Valor de Mercado menos el coste de transporte y otros necesarios para situar el activo en el mercado. Por tanto, el valor razonable sobre un mismo producto situado en un mismo mercado tendrá distinto valor para una empresa u otra en función de una accesibilidad distinta a este mercado.
- Ω Condición Actual: Sin considerar variaciones por transformación biológica futura.

Los costes en el punto de venta incluyen:

- Ω Comisiones de intermediarios y comerciantes.
- Ω Cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos.
- Ω Impuestos y gravámenes sobre las transferencias.



En cambio, de los costes en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costes necesarios para situar a los activos en el mercado, dado que estos costes ya están excluidos del valor razonable. En definitiva, el valor de los activos biológicos y de los productos agrícolas se determina como sigue:

Valor de mercado de los activos biológicos y productos agrícolas	X
- Costes de transporte	- X
- Otros costes necesarios para situar los activos y productos en el mercado	- X
-----	
Valor Razonable	X
- Comisiones de intermediarios y comerciantes	- X
- Cargos de agencias reguladoras, bolsas o mercados organizados	- X
- Impuestos y gravámenes sobre las transferencias	- X
- Otros costes estimados en el punto de venta	- X
-----	
Valor de los activos biológicos y productos agrícolas	X

**Determinación del valor razonable de un activo biológico o producto agrícola**

Para la determinación del valor razonable puede ser conveniente la agrupación de los activos por sus atributos más significativos. Se considerarán para ello los atributos usados por el mercado para la fijación de precios.

La existencia de contratos de venta a fecha futura no comportará el ajuste del valor razonable, dado que este valor pretende reflejar el valor actual en el que podría concretarse una transacción en el mercado. Sin embargo, en el supuesto que el contrato de venta a fecha futura fuese un contrato costoso, es decir, que se espera que sea liquidado con pérdidas en

el futuro, se aplicará la NIC 37 y, de acuerdo con ella, se dotará la correspondiente provisión.

Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o producto agrícola el precio de cotización de este mercado sería la base para determinar el valor razonable. Si se accediese a distintos mercados se escogería el más relevante.

Si no existiera un mercado activo se determinará el valor razonable en base algunos de los siguientes datos:

- a. El precio de la transacción más reciente en el mercado.
- b. Los precios de mercado de activos similares, ajustando sus diferencias.
- c. Las referencias estándar del sector.

En el supuesto de que la aplicación de diferentes fuentes llevara a conclusiones diferentes se considerarán las razones de tales diferencias para determinar el valor más fiable.

Si no hay precios de mercado disponibles para un activo biológico en su ubicación y condición actual, se determinará el valor razonable por el valor actual de los flujos netos de tesorería esperados del activo, actualizados a una tasa antes de impuestos definida por el mercado. Entre estos flujos de caja no se incluirán los destinados a la financiación del activo, ni flujos por impuestos, ni para restablecer los activos biológicos tras la cosecha. Las expectativas sobre variaciones posibles en los flujos de caja podrán incorporarse sobre los propios flujos de caja, sobre las tasas de actualización o sobre ambos, en cualquier caso evitando duplicar u omitir hipótesis.

Los costes son, en ocasiones, buenas aproximaciones al valor razonable cuando:

- a. Haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrió en los primeros costes.
- b. No se espera un impacto significativo de la transformación biológica sobre el precio.

Si los activos biológicos están físicamente adheridos a la tierra y no existe un mercado para los activos separados pero sí para activos combinados, podrá usarse la información relativa a estos activos combinados para llegar al valor del activo separado.

Si no se dispone, para los activos biológicos, ni de precios fijados por el mercado ni vías fiables de estimación alternativas, los activos deben ser valorados a su coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor (para estas determinaciones se tendrán en cuenta la NIC 2, la NIC 16 y la NIC 36). Esta forma de valoración solo puede adoptarse en el reconocimiento inicial.

Cuando el valor razonable de tales activos biológicos se pueda valorar con fiabilidad, debe procederse a valorarlos por su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. En cambio, se supone que un producto agrícola siempre puede valorarse de forma fiable.

Las Ganancias o Pérdidas sobre el valor razonable inicial, menos los costes estimados en el punto de venta, deben incluirse en el resultado (ganancia o pérdida neta) del periodo en que aparezcan, tanto para los activos biológicos como para los productos agrícolas.

#### **2.4.6. Subvenciones del Gobierno**

Las subvenciones oficiales relacionadas con un activo biológico que se valora al valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos:

- a. Si la subvención es incondicional, cuando y sólo cuando tales subvenciones se convierten en exigible.
- b. Si la subvención está condicionada, cuando y sólo cuando se hayan cumplido las condiciones ligadas a la subvención. Podemos distinguir sin embargo:
  - Ω Que el incumplimiento de las condiciones provoque la reversión completa de la subvención. En este caso no se reconocerá como ingreso la subvención hasta que se hayan cumplido la totalidad de las condiciones.
  - Ω Que se permita retener parte de la subvención a medida que transcurre el tiempo. En este supuesto se reconocerá como ingreso la subvención en proporción al tiempo transcurrido.

Para las subvenciones del gobierno relacionadas con un activo biológico que se valora al coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe aplicarse la NIC 20.

#### **2.4.7. Presentación y Revelación**

En los estados financieros debe presentarse el valor contable de los activos biológicos por separado, en el cuerpo principal del balance.

Los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, han de incluirse como parte de la ganancia o pérdida neta del período en que tales cambios tienen lugar.

Por ello, en los estados financieros se debe informar de la ganancia y pérdida total producida durante el período corriente, en relación al reconocimiento inicial de los activos biológicos y por las variaciones en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

Se informará también del valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta de los productos agrícolas cosechados durante el período, determinando el mismo en el punto de cosecha.

Con respecto a la descripción de los activos biológicos, debe incluirse una descripción narrativa o cuantitativa de cada grupo de activos biológicos. Se distinguirá, cuando resulte adecuado:

- a. Entre activos biológicos para el consumo y para la producción.
- b. Entre activos biológicos maduros, que han alcanzado las condiciones para su recolección o son capaces de producir cosechas de forma regular, y activos biológicos para madurar.

Si no se ha informado en otra parte, dentro de los estados financieros, debe describirse:

- a. La naturaleza de las actividades relacionadas con cada grupo de activos biológicos.

- b.** Las valoraciones no financieras, o sus estimaciones, relativas a las cantidades físicas de cada grupo de activos biológicos al final de período y la producción agrícola del período.

Debe informarse acerca de los métodos e hipótesis significativas aplicadas a la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha, así como de cada grupo de activos biológicos.

La empresa debe informar de:

- a.** La existencia y valor contable de los activos biológicos cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el valor contable de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas.
- b.** La cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos.
- c.** Las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.

Debe presentarse una conciliación de las variaciones en el valor contable de los activos biológicos, entre el comienzo y el final del período actual, que incluya:

- a.** La ganancia o pérdida derivada de variaciones en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.
- b.** Los incrementos debidos a compras.
- c.** Los decrementos debidos a venta.
- d.** Los decrementos debidos a la cosecha.
- e.** Los incrementos que procedan de combinaciones de negocios.

- f. Las diferencias de cambios netas que procedan de la conversión de estados financieros de una entidad extranjera.
- g. Otras variaciones.

Si la empresa valora, al final del período los activos biológicos a su coste menos la amortización acumulada, y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe informar acerca de:

- a. Descripción de los activos biológicos.
- b. Razón por la cual no puede valorarse con fiabilidad el valor razonable.
- c. Si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable.
- d. Método de amortización utilizada.

#### **4.3. Caso Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 (NIC 41)**

En este ejemplo se ilustra cómo pueden ser puestas en práctica las exigencias de presentación y revelación de esta Norma por parte de una entidad lechera. En esta Norma se recomienda, para los activos biológicos de la entidad, la separación del cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, en sus componentes de cambio físico y cambio en el precio.

Los estados financieros de este ejemplo no cumplen, necesariamente, con todas las exigencias de revelación y presentación de otras Normas Internacionales de Contabilidad. Pueden, por tanto, ser adecuadas otras formas de presentación y revelación.

**GRANJA LECHERA XYZ, S.A.**

**BALANCE GENERAL**

<b>Granja Lechera XYZ, S.A. Balance general</b>	<b>Notas</b>	<b>31 de diciembre 20X1</b>	<b>31 de diciembre 20X0</b>
<b>ACTIVOS</b>			
<b>Activos no corrientes</b>			
Ganado lechero – por madurar(a)		52.060,00	47.730,00
Ganado lechero – maduro(a)		372.990,00	411.840,00
Subtotal – activos biológicos	3	425.050,00	459.570,00
Propiedades, planta y equipo		1.462.650,00	1.409.800,00
<b>Total activos no corrientes</b>		<b>Bs.1.887.700,00</b>	<b>BS.1.869.370,00</b>
<b>Activos corrientes</b>			
Inventarios		82.950,00	70.650,00
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		88.000,00	65.000,00
Efectivo		10.000,00	10.000,00
<b>Total Activos Corrientes</b>		<b>180.950,00</b>	<b>145.650,00</b>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>		<b>Bs.2.068.650,00</b>	<b>Bs.2.015.020,00</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVOS</b>			
<b>Patrimonio neto</b>			
Capital emitido		1.000.000,00	1.000.000,00
Ganancias acumuladas		902.828,00	865.000,00
<b>Total Patrimonio Neto</b>		<b>Bs.1.902.828,00</b>	<b>Bs.1.865.000,00</b>
<b>Pasivos corrientes</b>			
Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		165.822,00	150.020,00
<b>Total pasivos corrientes</b>		<b>165.822,00</b>	<b>150.020,00</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVOS</b>		<b>Bs.2.068.650,00</b>	<b>Bs.2.015.020,00</b>

(a) Se recomienda, pero no se exige, a la entidad que suministre una descripción cuantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo en ella entre los que se tienen para consumir y para mantener, así como entre los activos biológicos maduros y por madurar, cuando esto sea apropiado. La entidad revelará las bases sobre las que hace tales distinciones.



**ESTADO DE RESULTADOS\***

<b>Granja Lechera XYZ, S.A.</b>	<b>Notas</b>	<b>Año que termina el 31 de diciembre de 20X1</b>
<b>Estado de resultados</b>		
Valor razonable de la leche producida		518.240,00
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta del ganado lechero	3	39.930,00
		<b>558.170,00</b>
Inventarios utilizados		(137.523,00)
Costos de personal		(127.283,00)
Gastos por depreciación		(15.250,00)
Otros gastos de la operación		(197.092,00)
		<b>(477.148,00)</b>
<b>Ganancia procedente de las operaciones</b>		<b>81.022,00</b>
Gastos por el impuesto a las ganancias		(43.194,00)
<b>Ganancia neta del periodo</b>		<b>Bs.37.828,00</b>

\* Este estado de resultados presenta un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en su naturaleza. En la NIC 1, *Presentación de Estados financieros*, se exige a la entidad que presente, ya sea en el cuerpo principal del estado de resultados o en las notas al mismo, un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o en su función dentro de la entidad. La NIC 1 recomienda la presentación del análisis de los gastos en el cuerpo principal del estado de resultados.

**ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO\***

<b>Granja Lechera XYZ, S.A.</b>	<b>Año que termina el 31 de diciembre de 20X1</b>		
<b>Estado de cambios en el patrimonio neto</b>	<b>Capital emitido</b>	<b>Ganancias acumuladas</b>	<b>Total</b>
Saldo al 1 de enero de 20X1	1.000.000,00	865.000,00	<b>1.865.000,00</b>
Ganancia neta del periodo		37.828,00	<b>37.828,00</b>
<b>Saldo al 31 de diciembre de 20X1</b>	<b>Bs.1.000.000,00</b>	<b>Bs.902.828,00</b>	<b>Bs.1.902.828,00</b>

**ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO+**

<b>Granja Lechera XYZ, S.A.</b>	<b>Notas</b>	<b>Año que termina el 31 de diciembre de 20X1</b>
<b>Estado de flujo de efectivo</b>		
<b>Flujos de efectivo de las actividades de operación</b>		
Cobros por ventas de leche		498.027,00
Cobros por ventas de ganado		97.913,00
Pagos a proveedores y al personal		(460.831,00)
Pagos por compras de ganado		(23.815,00)
		<b>111.294,00</b>
Pagos por el impuesto a las ganancias		(43.194,00)
<b>Flujos netos de efectivo por actividades de operación</b>		<b>68.100,00</b>
<b>Flujos de efectivo de las actividades de inversión</b>		
Compra de propiedades, planta y equipo		(68.100,00)
<b>Flujos netos de efectivo usados en actividades de inversión</b>		<b>(68.100,00)</b>
<b>Incremento neto de efectivo</b>		<b>0,00</b>
<b>Efectivo al principio del periodo</b>		<b>10.000,00</b>
<b>Efectivo al final del periodo</b>		<b>Bs.10.000,00</b>

\* Este es uno de los varios formatos, para el estado de cambios en el patrimonio neto, permitido por la NIC 1.

+ Este estado de flujo de efectivo presenta los flujos de efectivo de las actividades de operación utilizando el método directo. En la NIC 7, *Estados de Flujo de Efectivo*, se requiere que una entidad presente los flujos provenientes de las actividades de operación utilizando el método directo o el indirecto. La NIC 7 recomienda, no obstante, el uso del método directo.

**NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS****1 Operaciones y actividades principales**

Granja Lechera XYZ, S.A. ("la Compañía") se ocupa de la producción de leche, que suministra a varios clientes. A 31 de diciembre de 20X1, la Compañía contaba con 419 vacas productoras de leche (activos maduros), así como 137 terneras en crecimiento que producirán leche en el futuro (activos por madurar). La Compañía produjo, en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, 157.584 Kg. de leche, con un valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de 518.240 (cuantía determinada en el momento del ordeño)

## 2 Políticas contables

### Ganado y leche

El ganado se mide al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de la venta. El valor razonable del ganado se determina a partir de los precios de mercado de los animales con edad, raza y características genéticas similares. La leche se mide inicialmente en el momento del ordeño, por el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. El valor razonable de la leche se determina sobre la base de precios de mercado del área local.

### 3 Activos biológicos

<b>Conciliación de los valores en libros del ganado lechero</b>	<b>20X1</b>
<b>Importe en libros al 1 de enero de 20X1</b>	<b>459.570,00</b>
Incrementos debidos a compras	26.250,00
Ganancia surgida por cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se atribuye a cambios físicos*	15.350,00
Ganancia surgida por cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se atribuye a cambios en los precios*	24.580,00
Decrementos debidos a ventas	(100.700,00)
<b>Importe en libros al 31 de diciembre de 20X1</b>	<b>Bs.425.050,00</b>

### 4 Estrategias de gestión del riesgo financiero

La Compañía está expuesta a riesgos financieros provenientes de cambios en los precios de la leche. La Compañía no espera que los precios de la leche vayan a caer de forma significativa en el futuro predecible y, por tanto, no ha realizado contratos de derivados u otros para gestionar el riesgo de caída de los precios de la leche. La Compañía revisa, de forma regular, el estado de los precios lácteos, al reconsiderar la necesidad de gestión activa del riesgo financiero.

## CAPÍTULO V

### ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 1 (NIIF 1)

#### 5.1. Norma Internacional de Información Financiera Número 1

##### **ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

###### **Objetivo**

1 El objetivo de esta NIIF es asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como su información financiera intermedia, relativos a una parte del periodo cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- (a) sea transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos que se presenten;
- (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*; y
- (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.

###### **Alcance**

2 Una entidad aplicará esta NIIF en:

- (a) sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF; y
- (b) en cada informe financiero intermedio que, en su caso, presente de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, y se refiera a una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración, explícita y sin reservas, contenida en tales estados financieros, del cumplimiento con las NIIF. Los estados financieros con arreglo a las NIIF son los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF si, por ejemplo, la misma:

- (a) ha presentado sus estados financieros previos más recientes:
- (i) según requerimientos nacionales que no son conformes en todos los aspectos con las NIIF;
  - (ii) de conformidad con las NIIF en todos los aspectos, salvo que tales estados financieros no contengan una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
  - (iii) con una declaración explícita de cumplimiento con algunas NIIF, pero no con todas;
  - (iv) según requerimientos nacionales que no son conformes con las NIIF, pero utilizando algunas NIIF individuales para contabilizar partidas para las que no existe normativa nacional; o
  - (v) según requerimientos nacionales, aportando una conciliación de algunas de las cifras con las mismas magnitudes determinadas según las NIIF;
- (b) ha preparado estados financieros con arreglo a las NIIF únicamente para uso interno, sin ponerlos a disposición de los propietarios de la entidad o de otros usuarios externos;
- (c) ha preparado un paquete de información de acuerdo con las NIIF, para su empleo en la consolidación, que no constituye un conjunto completo de estados financieros, según se define en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*; o
- (d) no ha presentado estados financieros en periodos anteriores.

4 Esta NIIF se aplicará cuando la entidad adopte por primera vez las NIIF. No será de aplicación cuando, por ejemplo, la entidad:

- (a) abandone la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF;
- (b) haya presentado en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, si tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF; o
- (c) presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.

5 Esta NIIF no afectará a los cambios en las políticas contables hechos por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Tales cambios son objeto de:

- (a) requerimientos específicos relativos a cambios en políticas contables, contenidas en la NIC 8 *Prácticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*; y
- (b) disposiciones transitorias específicas en otras NIIF.

## Reconocimiento y medición

### Balance de apertura con arreglo a NIIF

6 La entidad preparará un *balance de apertura con arreglo a NIIF* en la *fecha de transición a las NIIF*. Este es el punto de partida para la contabilización según las NIIF. La entidad no necesita presentar este balance de apertura en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

### Políticas contables

**7 La entidad usará las mismas políticas contables en su balance de apertura con arreglo a NIIF y a lo largo de todos los periodos que se presenten en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF. Tales políticas contables deben cumplir con cada NIIF vigente en la fecha de presentación de sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, salvo lo especificado en los párrafos 13 a 34.**

8 La entidad no aplicará versiones diferentes de las NIIF, que estuvieran vigentes en fechas anteriores. La entidad puede adoptar una nueva NIIF que todavía no sea obligatoria, siempre que en la misma se permita la aplicación anticipada.

### Ejemplo: Aplicación uniforme de la última versión de la NIIF

#### Antecedentes

La fecha de presentación de los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad A es el 31 de diciembre de 2005. La entidad decide presentar información comparativa de tales estados financieros para un solo año (véase el párrafo 36). Por tanto, su fecha de transición a las NIIF es el comienzo de actividades al 1 de enero de 2004 (o, de forma alternativa, el cierre de actividades al 31 de diciembre de 2003). La entidad A presentó estados financieros anuales, según sus *PCGA anteriores*, a 31 de diciembre de cada año, incluyendo el 31 de diciembre de 2004.

#### Aplicación de los requerimientos

La entidad A viene obligada a aplicar las NIIF que tengan vigencia para periodos que terminen el 31 de diciembre de 2005 al:

- (a) preparar su balance de apertura NIIF al 1 de enero de 2004; y
- (b) preparar y presentar su balance al 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), su estado de resultados, su estado de

cambios en el patrimonio neto y su estado de flujo de efectivo para el año que termina el 31 de diciembre de 2005 (incluyendo los importes comparativos para 2004), así como el resto de la información a revelar (incluyendo información comparativa para 2004).

Si existe alguna NIIF que no es todavía obligatoria, pero admite su aplicación anticipada, se permite a la entidad A, sin que tenga obligación de hacerlo, que aplique tal NIIF en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

9 Las disposiciones transitorias contenidas en otras NIIF se aplican a los cambios en las políticas contables que realice una entidad que ya esté usando las NIIF, pero no son de aplicación en la transición a las NIIF de *un adoptante por primera vez*, salvo lo especificado en los párrafos 25D, 34 A y 34B.

10 Salvo por lo que se describe en los párrafos 13 a 34, la entidad en su balance de apertura con arreglo a NIIF:

- (a) reconocerá todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento es requerido por las NIIF;
- (b) no reconocerá como activos o pasivos partidas que las NIIF no reconozcan como tales;
- (c) reclasificará los activos, pasivos y componentes del patrimonio neto, reconocidos según los PCGA anteriores, con arreglo a las categorías de activos, pasivos y patrimonio neto que corresponda según las NIIF; y
- (d) aplicará las NIIF en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos.

11 Las políticas contables que la entidad use, en su balance de apertura con arreglo a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha con sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores en la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

12 Esta NIIF establece dos categorías de excepciones al principio general de que el balance de apertura con arreglo a NIIF de la entidad habrá de cumplir con todas y cada una de las NIIF:

- (a) en los párrafos 13 a 25G se contemplan exenciones para ciertos requerimientos contenidos en otras NIIF; y
- (b) en los párrafos 26 a 34B se prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF.

### **Exenciones de aplicar otras NIIF**

13 La entidad puede optar por el uso de una o más de las siguientes exenciones:

- (a) combinaciones de negocios (párrafo 15)
- (b) *valor razonable* o valor revaluado como *costo atribuido* (párrafos 16 a 19);
- (c) beneficios a empleados (párrafo 20);
- (d) diferencias de conversión acumuladas (párrafos 21 y 22);
- (e) instrumentos financieros compuestos (párrafo 23)
- (f) activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos (párrafos 24 y 25).
- (g) designación de instrumentos financieros reconocidos previamente (párrafo 25 A)
- (h) transacciones con pagos basados en acciones (párrafos 25B y 25C);
- (i) contratos de seguro (párrafo 25D);
- (j) los pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo (párrafo 25E); y
- (k) arrendamientos (párrafo 25 F); y
- (l) la medición por el valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial (párrafo 25 G).

La entidad no aplicará estas exenciones por analogía a otras partidas.

14 Algunas de las exenciones anteriores se refieren al valor razonable. La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* explica cómo determinar los valores razonables de los activos y pasivos identificables adquiridos en una combinación de negocios. La entidad aplicará tales explicaciones al determinar los valores razonables según esta NIIF, salvo que otra NIIF contenga guías más específicas para la determinación de los valores razonables del activo o pasivo en cuestión. Tales valores razonables reflejarán las condiciones existentes en la fecha para la cual fueron determinados.

### **Combinaciones de negocios**

15 La entidad aplicará los requerimientos del Apéndice B a las combinaciones de negocios que haya reconocido antes de la fecha de transición a las NIIF.

### **Valor razonable o revaluación como costo atribuido**

16 La entidad podrá optar, en la fecha de transición a las NIIF, por la medición de una partida de propiedades, planta y equipo a su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en tal fecha.



17 Quien adopte por primera vez las NIIF podrá utilizar el importe del inmovilizado material revalorizado según PCGA anteriores, ya sea en la fecha de transición o antes, como costo atribuido en la fecha de revalorización, siempre que aquélla fuera, en el momento de realizarla, comparable en sentido amplio:

(a) al valor razonable; o

(b) al costo o al costo depreciado según las NIIF, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

18 Las opciones de los párrafos 16 y 17 podrán ser aplicadas también a:

(a) las propiedades de inversión, si la entidad escoge el uso del modelo del costo en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*; y

(b) los activos intangibles que cumplan:

(i) los criterios de reconocimiento de la NIC 38 *Activos Intangibles* (incluyendo la medición fiable del costo original); y

(ii) los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revaluaciones (incluyendo la existencia de un mercado activo).

La entidad no utilizará estas posibilidades de elección para la medición de otros activos o pasivos distintos de los mencionados.

19 La entidad que adopte por primera vez de las NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o todos sus activos y pasivos, midiéndolos por su valor razonable en una fecha particular, por causa de algún suceso, tal como una privatización o una oferta pública inicial. En ese caso, podrá usar tales medidas del valor razonable, provocadas por el suceso en cuestión, como el costo atribuido por las NIIF en la fecha en que se produjo tal medición.

### **Beneficios a los empleados**

20 Según la NIC 19 *Beneficios a Empleados*, la entidad puede elegir el uso del enfoque de la “banda de fluctuación”, según el cual se dejan algunas ganancias y pérdidas actuariales sin reconocer. La aplicación retroactiva de este enfoque exigiría que la entidad separara la porción reconocida y la porción por reconocer, de las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas, desde el comienzo del plan hasta la fecha de transición a las NIIF. No obstante, el adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por reconocer todas las ganancias y pérdidas actuariales acumuladas en la fecha de transición a las NIIF, incluso si decidiera utilizar el enfoque de la “banda de fluctuación” para tratar las ganancias y pérdidas actuariales posteriores. Si la entidad que adopte por primera vez las NIIF decide hacer uso de esta posibilidad, la aplicará a todos los planes.

20A Una entidad puede revelar los importes requeridos por el apartado (p) del párrafo 120A a medida que se determinen los mismos por cada periodo contable, en forma prospectiva desde la fecha de transición.

### **Diferencias de conversión acumulada**

21 La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* exige que la entidad:

- (a) clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio neto; y
- (b) transfiera, cuando venda o disponga por otra vía de un negocio en el extranjero, la diferencia de conversión relacionada con ella (incluyendo, si correspondiera, las ganancias y pérdidas de las coberturas relacionadas) al estado de resultados como parte de la ganancia o la pérdida derivada de la venta o disposición por otra vía.

22 No obstante, la entidad que adopte por primera vez de las NIIF no necesita cumplir con este requerimiento, respecto de las diferencias de conversión acumuladas que existan a la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez hace uso de esta exención:

- (a) las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero se considerarán nulas en la fecha de transición a las NIIF; y
- (b) la ganancia o pérdida por la venta o disposición por otra vía posterior de un negocio en el extranjero, excluirá las diferencias de conversión que hayan surgido antes de la fecha de transición a las NIIF, e incluirá las diferencias de conversión que hayan surgido con posterioridad a la misma.

### **Instrumentos financieros compuestos**

23 La NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* exige que la entidad descomponga los instrumentos financieros compuestos, desde el inicio, en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la NIC 32 implica la separación de dos porciones del patrimonio neto. Una porción estará en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales devengados por el componente de pasivo. La otra porción representará el componente original de patrimonio neto. Sin embargo, según esta NIIF, el adoptante por primera vez no necesita separar esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a las NIIF.

## **Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos**

24 Si una subsidiaria adopta las NIIF con posterioridad a su controladora, medirá los activos y pasivos, en sus estados financieros separados, eligiendo entre los dos siguientes tratamientos:

(a) Los importes en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora, establecidos en la fecha de transición de la controladora a las NIIF, prescindiendo de los ajustes derivados del procedimiento de consolidación y de los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria.

(b) Los importes en libros exigidos por el resto de esta NIIF, establecidos en la fecha de transición a las NIIF de la subsidiaria. Estos importes pueden diferir de los descritos en la letra (a) anterior:

(i) Cuando las exenciones previstas en esta NIIF den lugar a mediciones que dependan de la fecha de transición a las NIIF.

(ii) Cuando las políticas contables aplicadas en los estados financieros de la subsidiaria difieren de las que se utilizan en los estados financieros consolidados. Por ejemplo, la subsidiaria puede emplear el tratamiento por punto de referencia de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, mientras que el grupo puede usar el tratamiento alternativo permitido.

Una elección similar estará disponible para la asociada o negocio conjunto que se convierta en adoptante por primera vez las NIIF, en un momento posterior al que lo haya hecho la entidad que sobre ella tiene influencia significativa o control en conjunto con otros.

25 Sin embargo, si una entidad adopta por primera vez las NIIF después que su subsidiaria (o asociada o negocio conjunto) medirá, en sus estados financieros consolidados, los activos y pasivos de la subsidiaria (o asociada, o negocio conjunto) por los mismos importes en libros que la subsidiaria (o asociada o negocio conjunto), después de realizar los ajustes que correspondan al consolidar o aplicar el método de la participación, así como los que se refieran a los efectos de la combinación de negocios en la que tal entidad adquirió a la subsidiaria. De forma similar, si una controladora adopta por primera vez las NIIF en sus estados financieros separados, antes o después que en sus estados financieros consolidados, medirá sus activos y pasivos por los mismos importes en ambos estados financieros, excepto por los ajustes de consolidación.

## **Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente**

25A La NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* permite que un activo financiero sea designado, en el momento de su reconocimiento inicial. Como disponible para la venta o que un instrumento financiero

(siempre que cumpla ciertos criterios) sea designado como un activo financiero o un pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados. A pesar de este requerimiento, se aplican excepciones en las siguientes circunstancias:

(a) se permite que una entidad realice la designación como disponible para la venta en la fecha de transición a las NIIF.

(b) *una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de septiembre de 2006*—se permite que tal entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumpla, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39.

(c) *una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un ejercicio anual cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2006 pero antes del 1 de septiembre de 2006*—se permite que tal entidad designe, en la fecha de transición a las NIIF, a cualquier activo financiero o pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, siempre que dicho activo o pasivo cumpla, en esa fecha, los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39. Cuando la fecha de transición a las NIIF sea anterior al 1 de septiembre de 2005, dichas designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros y pasivos financieros reconocidos entre la fecha de transición a las NIIF y el 1 de septiembre de 2005.

(d) *una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un periodo anual que comience antes del 1 de enero de 2006 y aplica los párrafos 11A, 48A, GA4B a GA4K, GA33A y GA33B, así como las modificaciones de 2005 a los párrafos 9, 12 y 13 de la NIC 39*—se permite que tal entidad designe, al comienzo de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF, como a valor razonable con cambios en resultados, a cualquier activo financiero o pasivo financiero que cumpla las condiciones para dicha designación en esa fecha, de acuerdo con los mencionados párrafos nuevos y modificados a esa fecha. Cuando el primer periodo de información con arreglo a las NIIF de la entidad comience antes del 1 de septiembre de 2005, tales designaciones no necesitan completarse hasta el 1 de septiembre de 2005, y pueden también incluir activos financieros o pasivos financieros reconocidos entre el comienzo de ese período y el 1 de septiembre de 2005. Si la entidad reexpresase la información comparativa según la NIC 39, reexpresará esta información para los activos financieros, pasivos financieros, grupos de activos financieros, de pasivos financieros o de ambos, que estuvieran designados al principio de su primer periodo de información con arreglo a las NIIF. Esta reexpresión de información comparativa se hará sólo si las partidas o grupos de partidas designadas

hubieran cumplido los criterios para dicha designación, establecidos en los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39, en la fecha de transición a las NIIF o, en el caso de haber sido adquiridos después de la fecha de transición, hubieran cumplido los criterios de los párrafos 9(b)(i), 9(b)(ii) u 11A de la NIC 39 en la fecha de reconocimiento inicial.

(e) *para una entidad que presente sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF para un período anual que comience antes del 1 de septiembre de 2006*—no obstante lo establecido en el párrafo 91 de la NIC 39, para cualesquiera activos financieros y pasivos financieros que la entidad hubiera designado como a valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con los apartados c) o d) anteriores y que estuvieran previamente designados como partidas cubiertas en una relación de contabilidad de cobertura del valor razonable, se revocará la designación efectuada para esas relaciones al mismo tiempo que se designarán como a valor razonable con cambios en resultados.

### **Transacciones con pagos basados en acciones**

25B Se aconseja, pero no se obliga, a la entidad que adopta por primera vez las NIIF, que aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio que fueran concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002. También se recomienda, pero no se obliga, a dicha entidad aplicar la NIIF 2 a instrumentos de patrimonio que fueron concedidos a partir del 7 de noviembre de 2002, cuyas condiciones para la consolidación se cumplieron antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si un adoptante por primera vez decidiese aplicar la NIIF 2 a esos instrumentos de patrimonio, puede hacerlo sólo si la entidad ha informado públicamente del valor razonable de esos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de medición, según se definió en la NIIF 2. Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a los que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo instrumentos de patrimonio concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002), el adoptante por primera vez revelará, no obstante, la información requerida en los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. Si el adoptante por primera vez modificase los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que la NIIF 2 no han sido aplicada, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación hubiera tenido lugar antes de la fecha más tardía entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005.

25C Se recomienda al adoptante por primera vez, pero no se le obliga, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos surgidos de pagos basados en acciones que fueran liquidados antes de la fecha de transición a las NIIF. También se

recomienda al adoptante por primera vez, pero no se obliga, a aplicar la NIIF 2 a los pasivos que vencieran el 1 de enero de 2005. Para los pasivos a los que se aplica la NIIF 2, el adoptante por primera vez no está obligado a reexpresar información comparativa en la medida que la información esté relacionada con un periodo o una fecha que sea anterior al 7 de noviembre de 2002.

### **Contratos de seguro**

25D El adoptante por primera vez puede aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. La NIIF 4 prohíbe los cambios en políticas contables para los contratos de seguros, incluyendo los cambios hechos por el adoptante por primera vez.

### **Cambios en pasivos existentes por retiro de servicio, restauración y similares, incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo**

25E La CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de servicio, Restauración y Similares* requiere que los cambios específicos en un pasivo por retiro de servicio, restauración o similar, se añadan o se deduzcan del costo del activo correspondiente; el importe amortizable ajustado del activo será, a partir de ese momento, amortizado de forma prospectiva a lo largo de su vida útil restante. La entidad que adopte por primera vez las NIIF no estará obligada a cumplir estos requisitos para los cambios en estos pasivos que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF. Si el adoptante por primera vez utiliza esta excepción:

(a) medirá el pasivo en la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37;

(b) en la medida en que el pasivo esté dentro del alcance de la CINIIF 1, estimará el importe que habría sido incluido en el costo del activo correspondiente cuando surgió el pasivo por primera vez, y descontará el importe a esa fecha utilizando su mejor estimación de la tasa de descuento histórico, ajustado por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo intermedio; y

(c) calculará la depreciación acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a las NIIF, sobre la base de la estimación actual de la vida útil del activo, utilizando la política de depreciación adoptada por la entidad con arreglo a las NIIF.

## **Arrendamientos**

### *CINIIF 4 Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento*

25F Una entidad que adopte por primera vez las NIIF puede aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento*. En consecuencia, dicha entidad puede determinar si un acuerdo vigente en la fecha de transición a las NIIF contiene un arrendamiento, a partir de la consideración de los hechos y circunstancias existentes en dicha fecha.

## **Medición por el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros**

25G Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos 7 y 9, una entidad podrá aplicar los requerimientos de la última frase del párrafo GA 76 de la NIC 39, y el párrafo GA 76A, de cualquiera de las siguientes formas:

- (a) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 25 de octubre de 2002; o
- (b) de forma prospectiva a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2004.

## **Excepciones a la aplicación retroactiva de otras NIIF**

26 Esta NIIF prohíbe la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF relativos a:

- (a) la baja de activos financieros y pasivos financieros (párrafo 27);
- (b) la contabilidad de coberturas (párrafos 28 a 30);
- (c) las estimaciones (párrafos 31 a 34); y
- (d) activos clasificados como mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

## **Baja de activos financieros y pasivos financieros**

27 Excepto por lo permitido en el párrafo 27 A, el adoptante por primera vez aplicará los requisitos para la baja contable de la NIC 39, de forma prospectiva para las transacciones que tuvieron lugar a partir del 1 de enero de 2004. En otras palabras, si el adoptante por primera vez hubiera dado de baja activos financieros o pasivos financieros no derivados, siguiendo los PCGA anteriores, como consecuencia de una transacción que tuvo lugar con anterioridad al 1 de enero de 2004, no deberá reconocer tales activos y pasivos financieros según las NIIF (salvo que cumplan las condiciones para

su reconocimiento como consecuencia de otra transacción o suceso posterior).

27A Sin perjuicio del párrafo 27, la entidad puede aplicar los requisitos de baja en cuentas contenidos en la NIC 39 retroactivamente, desde la fecha que la entidad elija, a condición de que la información necesaria para aplicar la NIC 39 a los activos financieros y pasivos financieros dados de baja como consecuencia de transacciones pasadas fuera obtenida en la fecha de la contabilización inicial de dichas transacciones.

### **Contabilidad de coberturas**

28 En la fecha de transición a las NIIF, según exige la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, una entidad:

- (a) deberá medir todos los derivados por su valor razonable; y
- (b) deberá eliminar todas las ganancias y pérdidas diferidas, procedentes de derivados, que hubiera registrado según los PCGA anteriores como activos o pasivos.

29 En su balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad deberá abstenerse de reflejar una relación de cobertura que no cumpla las condiciones para serlo según la NIC 39 (como sucede, por ejemplo, en muchas relaciones de cobertura donde el instrumento de cobertura es un instrumento de efectivo u opción emitida; o bien donde el elemento cubierto es una posición neta o donde se cubre el riesgo de interés en una inversión mantenida hasta el vencimiento). No obstante, si la entidad designó una posición neta como partida cubierta, según los PCGA anteriores, puede designar una partida individual dentro de tal posición neta como partida cubierta según las NIIF, siempre que no lo haga después de la fecha de transición a las NIIF.

30 Si, con anterioridad a la fecha de transición a las NIIF, la entidad hubiera designado una transacción como de cobertura pero la cobertura no satisface las condiciones para la contabilidad de coberturas de la NIC 39, la entidad aplicará los párrafos 91 y 101 de la NIC 39 (según la revisión de 2003) para dejar de aplicar la contabilidad de coberturas. Las transacciones registradas antes de la fecha de transición a las NIIF no serán designadas retroactivamente como coberturas.

### **Estimaciones**

**31 Las estimaciones realizadas según las NIIF, en la fecha de transición, serán coherentes con las estimaciones hechas para la misma fecha**



**según los PCGA anteriores (después de hacer los ajustes necesarios para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables), salvo si hubiese evidencia objetiva de que tales estimaciones fueron erróneas.**

32 Después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad puede recibir información relativa a estimaciones hechas según los PCGA anteriores. Según el párrafo 31, la entidad tratará la recepción de tal información de la misma manera que los hechos posteriores a la fecha del balance que no implican ajustes, según la NIC 10 *Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance*. Por ejemplo, puede suponerse que la fecha de transición de la entidad a las NIIF es el 1 de enero de 2004, y que la nueva información, recibida el 15 de julio de 2004, exige la revisión de una estimación realizada según los PCGA que se aplicaban el 31 de diciembre de 2003. La entidad no reflejará esta nueva información en su balance de apertura con arreglo a NIIF (salvo que dichas estimaciones precisaran de ajustes para reflejar diferencias en políticas contables, o hubiera evidencia objetiva de que contenían errores). En lugar de ello, la entidad reflejará esta nueva información en su estado de resultados (o, si fuera apropiado, como otros cambios en el patrimonio neto) para el año finalizado el 31 de diciembre de 2004.

33 La entidad puede tener que realizar estimaciones según las NIIF, en la fecha de transición, que no fueran obligatorias en tal fecha según los PCGA anteriores. Para lograr coherencia con la NIC 10, tales estimaciones hechas según las NIIF reflejarán las condiciones existentes en la fecha de transición. En particular, las estimaciones realizadas en la fecha de transición a las NIIF, relativas a precios de mercado, tipos de interés o tipos de cambio, reflejarán las condiciones de mercado en esa fecha.

34 Los párrafos 31 a 33 se aplican al balance de apertura con arreglo a las NIIF. También se aplicarán a los periodos comparativos presentados en los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, en cuyo caso las referencias a la fecha de transición a las NIIF se reemplazarán por referencias relativas al final del periodo comparativo correspondiente.

### **Activos clasificados como mantenidos para su venta y operaciones discontinuadas**

34A La NIIF 5 requiere su aplicación prospectiva a los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que satisfagan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta y las operaciones que satisfagan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras la fecha de vigencia de dicha NIIF. La NIIF 5 permite a la entidad aplicar los requerimientos de la NIIF a todos los activos no corrientes (o grupos en desapropiación) que satisfagan el criterio para ser clasificados como

mantenidos para la venta y operaciones que satisfagan los criterios para ser clasificadas como discontinuadas tras cualquier fecha anterior a la fecha efectiva de las NIIF, siempre y cuando las mediciones y otra información precisa para aplicar la NIIF se hayan obtenido en la fecha en la que esos criterios fueran originalmente satisfechos.

34B La entidad con una fecha de transición a las NIIF anterior al 1 de enero de 2005 aplicará las disposiciones transitorias de la NIIF 5. La entidad con una fecha de transición a las NIIF a partir del 1 de enero de 2005, aplicará la NIIF 5 retroactivamente.

### **Presentación e información a revelar**

35 Esta NIIF no contiene exenciones relativas a la presentación e información a revelar correspondientes a otras NIIF.

### **Información comparativa**

36 Para cumplir con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de la entidad incluirán, al menos, un año de información comparativa de acuerdo con las NIIF.

### **Exención del requerimiento de reexpresar información comparativa de la NIC 39 y la NIIF 4**

36A En los primeros estados financieros con arreglo a NIIF, la entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 debe presentar al menos un año de información comparativa, pero esta información comparativa no precisa satisfacer los requisitos de la NIC 32, la NIC 39 o la NIIF 4. La entidad que elija presentar información comparativa que no sea acorde con las citadas NIC 32, NIC 39 o NIIF 4 en su primer año de transición, deberá:

(a) Aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de sus PCGA previos en la información comparativa referente para los instrumentos financieros que estén dentro del alcance de la NIC 32 y la NIC 39, así como para los contratos de seguro que entren dentro del alcance de la NIIF 4.

(b) Revelar este hecho junto con los criterios empleados para elaborar dicha información.

(c) Revelar la naturaleza de los principales ajustes que harían que la información fuera acorde con la NIC 32, NIC 39 y NIIF 4. La entidad no necesita cuantificar tales ajustes. Sin embargo, la entidad tratará cualquier ajuste entre el balance referido a una fecha de presentación de un periodo comparativo (por ejemplo el balance que incluye información comparativa bajo los PCGA previos) y el balance al comienzo del primer periodo bajo NIIF

(por ejemplo el primer periodo que incluye información que cumple con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4) como si se derivara de un cambio en las políticas contables, revelando las informaciones requeridas en los apartados (a) hasta (e), (f) e (i) del párrafo 28 de la NIC 8 Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. Los apartados (f) e (i) del párrafo 28 se aplican sólo a importes presentados en el balance en fechas referidas a periodos comparativos.

En caso de que la entidad que elija presentar información comparativa que no cumpla con la NIC 32, la NIC 39 y la NIIF 4, las referencias a la “fecha de transición a las NIIF” significarán, en el caso de esas Normas, sólo el comienzo del primer periodo en el que la información se presente con NIIF. Estas entidades deberán cumplir con el párrafo 15(c) de la NIC 1, a fin de revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos contenidos en las NIIF sea insuficiente para permitir que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, así como de otros eventos y condiciones, sobre la situación financiera y el desempeño.

#### **Exención del requerimiento de presentar información comparativa requerida por la NIIF 6**

36B Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006 y elija adoptar la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* antes del 1 de enero de 2006, no necesita aplicar los requerimientos de la NIIF 6 a la información comparativa presentada en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

#### **Exención del requerimiento de revelar informaciones comparativas en relación con la NIIF 7**

36C Una entidad que adopte las NIIF antes del 1 de enero de 2006, y haya elegido adoptar la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar* en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, no necesita presentar las informaciones comparativas requeridas por la NIIF 7 en dichos estados financieros.

#### **Resúmenes históricos**

37 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados, para periodos anteriores a aquél en el cual presentan información comparativa completa según las NIIF. Esta NIIF no exige que tales resúmenes cumplan con los requisitos de reconocimiento y medición de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa

según los PCGA anteriores, así como la información comparativa exigida por la NIC 1. En el caso de que los estados financieros contengan un resumen de datos históricos o información comparativa según PCGA anteriores, la entidad:

(a) Identificará de forma destacada tal información como no preparada según las NIIF.

(b) Revelará la naturaleza de los principales ajustes que habría que practicar para cumplir con las NIIF. La entidad no necesita cuantificar tales ajustes.

### **Explicación de la transición a las NIIF**

**38 La entidad explicará cómo la transición, desde los PCGA anteriores a las NIIF, ha afectado a lo reportado anteriormente como situación financiera, resultados y flujos de efectivo.**

### **Conciliaciones**

39 Para cumplir con el párrafo 38, los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF incluirán:

(a) Conciliaciones de su patrimonio neto, según los PCGA anteriores, con el que resulte con arreglo a las NIIF para cada una de las siguientes fechas:

(i) la fecha de transición a las NIIF; y

(ii) el final del último periodo contenido en los estados financieros más recientes, que la entidad haya presentado utilizando los PCGA anteriores.

(b) Una conciliación de la ganancia o pérdida que haya presentado según los PCGA anteriores, para el periodo contable más alejado en el tiempo que esté contenido en los estados financieros más recientes de la entidad, con su ganancia o pérdida según las NIIF para el mismo periodo.

(c) Si la entidad procedió a reconocer o revertir pérdidas por deterioro del valor de los activos por primera vez al preparar su balance de apertura con arreglo a NIIF, la información a revelar que habría sido requerida, según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, si la entidad hubiese reconocido tales pérdidas por deterioro del valor de los activos, o las reversiones correspondientes, en el periodo que comenzó con la fecha de transición a las NIIF.

40 Las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39, se harán con suficiente detalle como para permitir a los usuarios la comprensión de los ajustes significativos realizados en el balance y en el estado de resultados. Si la entidad presentó un estado de flujo de efectivo según sus PCGA anteriores, explicará también los ajustes significativos al mismo.

41 Si la entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada según los PCGA anteriores, las conciliaciones requeridas por los apartados (a) y (b) del párrafo 39 distinguirán entre las correcciones de tales errores y los cambios en las políticas contables.

42 La NIC 8 no trata los cambios en las políticas contables derivados de la primera adopción de las NIIF. Por tanto, los requisitos de información a revelar respecto a cambios en las políticas contables, que contiene la NIC 8, no son aplicables en los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF.

43 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF.

### **Designación de activos financieros o pasivos financieros**

43A Se permite que una entidad designe un activo o un pasivo financiero previamente reconocido, como un activo o un pasivo financiero a su valor razonable con cambios en resultados o como un activo financiero disponible para la venta, de acuerdo con el párrafo 25A. La entidad revelará el valor razonable de cualquier activo o pasivo financiero designado en cada categoría en la fecha de designación, así como su clasificación y el importe en libros incluido en los estados financieros previos.

### **Uso del valor razonable como costo atribuido**

44 Si, en su balance de apertura con arreglo a NIIF, la entidad utiliza el valor razonable como costo atribuido para un elemento de las propiedades, planta y equipo, para propiedades de inversión o para un activo intangible (véase los párrafos 16 y 18), los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF revelarán, para cada partida que figure como línea separada dentro del balance de apertura con arreglo a NIIF:

- (a) el total acumulado de tales valores razonables; y
- (b) el ajuste acumulado al importe en libros presentado según los PCGA anteriores.

### **Información financiera intermedia**

45 A fin de cumplir con el párrafo 38, si la entidad presenta un informe financiero intermedio, según la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, para una parte del periodo, cubierto por sus primeros estados financieros presentados con arreglo a las NIIF, cumplirá con los siguientes requerimientos adicionales a los contenidos en la NIC 34:

(a) Si la entidad presentó informes financieros intermedios para el periodo intermedio comparable del año inmediatamente anterior, en cada información financiera intermedia incluirá conciliaciones relativas a:

(i) su patrimonio neto al final del periodo intermedio comparable, según los PCGA anteriores, con el patrimonio neto con arreglo a las NIIF en tal fecha;

(ii) su pérdida o ganancia obtenida en ese periodo comparable (tanto el dato del año corriente como el del año acumulado hasta la fecha), utilizando los PCGA anteriores, con la pérdida o ganancia con arreglo a las NIIF para tal periodo.

(b) Además de las conciliaciones exigidas por (a), en el primer informe financiero intermedio que presente según la NIC 34, para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad incluirá las conciliaciones descritas en los apartados (a) y (b) del párrafo 39 (complementadas con los detalles exigidos por los párrafos 40 y 41), o bien una referencia a otro documento publicado donde se incluyan tales conciliaciones.

46 La NIC 34 exige revelar ciertas informaciones mínimas, que están basadas en la hipótesis de que los usuarios de los informes intermedios también tienen acceso a los estados financieros anuales más recientes. Sin embargo, la NIC 34 también exige que la entidad revele información ‘acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativos para la comprensión del periodo intermedio actual’. Por tanto, si el adoptante por primera vez no reveló, en sus estados financieros anuales más recientes, preparados según los PCGA anteriores, información significativa para la comprensión del periodo intermedio, lo hará dentro de la información financiera intermedia, o bien incluirá en la misma una referencia a otro documento publicado que la contenga.

### **Fecha de vigencia**

47 La entidad aplicará esta NIIF si sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF corresponden a un periodo que comience a partir del 1 de enero de 2004. Se aconseja su aplicación anticipada. Si los primeros estados financieros de la entidad con arreglo a las NIIF se refieren a un periodo que comience antes de 1 de enero de 2004, y la entidad aplica esta NIIF en lugar de la SIC-8 *Aplicación, por Primera Vez, de las NIC como Base de Contabilización*, revelará este hecho.

47A Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(j) y 25E para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de septiembre de 2004. Si una entidad aplica la CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de*

*Servicio, Restauración y Obligaciones Similares* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.

47B Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(k) y 25F para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la CINIIF 4 *Determinación de Si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.

47C Una entidad aplicara las modificaciones en el párrafo 36B para los periodos anuales a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.

47D Una entidad aplicara las modificaciones en el párrafo 20A para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIC 19 *Beneficios a los Empleados—Ganancias y Pérdidas Actuariales, Planes Multiempresariales e Información a Revelar* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.

47E Una entidad aplicara las modificaciones en los párrafos 13(l) y 25G para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica las modificaciones a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición—Transición y Reconocimiento Inicial de los Activos y Pasivos Financieros* a un periodo anterior, estas modificaciones deben aplicarse para dicho periodo anterior.

## **5.2. Análisis sobre la Norma Internacional de Información Financiera Número 1 (NIIF 1)**

### ***Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera***

Las Normas Internacionales de Información Financiera nos muestran los procedimientos que debe seguir una entidad al adoptar por primera vez las Normas Internacionales para preparar sus estados financieros. Las

Normas Internacionales de Información Financiera afectarán el balance de situación, estado de flujo de efectivo, el balance de ganancias y pérdidas y, el estado del patrimonio neto.

La entidad debe realizar una declaración explícita de que sus estados financieros se han formulado mediante la utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Se considera primera adopción de las NIIF si una entidad realiza los estados financieros por primera vez bajo las NIC, o si hubiese realizado el año precedente sus estados financieros de acuerdo con dichas normas con la única intención de utilizarlo internamente ya sea por la gerencia o los mandos medios, sin que sea usados por los accionista y los acreedores.

Se considera que una entidad adopta por primera vez las NIIF (esta sujeta a la NIIF N° 1) cuando el año precedente de los estados financieros cumplieren con las siguientes condiciones: que se han publicado de acuerdo a las NIC pero no en su totalidad; han incluido una conciliación entre la normativa específica del país y la normativa del NIIF.

La NIIF N° 1 no es aplicable en aquellas entidades que los estados financieros del año precedente: Se efectuaran conforme con las NIIF pero en el dictamen de auditoría apareciera una salvedad con respecto a la conformidad de los estados financieros relacionado a las NIIF; se efectuaran conforme a la normativa contable local y las Normas Internacionales de Contabilidad.



### 5.2.1. Objetivos

- Ω Aseverar que los primeros estados financieros preparados bajo las NIIF de una entidad (incluye reportes intermedios que corresponde a ese periodo) contiene información de calidad.
- Ω Sea clara y libre de errores para los usuarios de los estados financieros y que puedan ser comparados con los de los periodos anteriores.
- Ω Suministre un punto de partida confiable para la contabilización bajo IFRS.
- Ω Los costos producidos no excedan los beneficios de los usuarios.

### 5.2.2. Alcance

- Ω Primeros estados financieros IFRS de una entidad: Cuando una entidad adopta por primera vez las NIC mediante una declaración explícita y carente de reserva con respecto al cumplimiento de esta normativa internacional. Información financiera intermedia correspondiente al periodo cubierto por los estados financieros IFRS.
- Ω Perspectivas de una entidad que adopta la NIIF por primera vez:
  - *Balance de Apertura NIIF*: La entidad tiene que preparar un balance de apertura a la fecha transición hacia las NIIF. Este es el punto de partida para su contabilidad bajo las NIIF en sus

primeros estados financieros; la entidad luego de la fecha de transición no necesita presentar su balance de apertura de acuerdo a las NIIF.

- *Políticas de Contabilidad:* La entidad tiene que usar la misma política de contabilidad en su balance de apertura NIIF y a través de todos, los periodos que se presenten en sus estados financieros bajos los IFRS esas políticas de contabilidad tienen que cumplirse a la fecha de presentación en los estados realizados bajo las Normas Internacionales de Contabilidad. Las políticas de contabilidad que una entidad usa en su balance de apertura IFRS pueden diferir de los que uso para la misma fecha usando los PCGA.

### **5.2.3. Exenciones de otras Normas Internacional Información Financiera**

Una entidad puede elegir usar una o más de las siguientes exenciones:

- Ω Combinación de negocio.
- Ω Valor razonable o reevaluación considerados como costo atribuido.
- Ω Beneficios para empleados.
- Ω Diferencias de cambio acumuladas.
- Ω Instrumentos financieros compuestos.
- Ω Activos y pasivos subsidiarios asociados y contrato de riesgo compartido (negocios conjuntos).
- Ω Designación de instrumentos financieros reconocidos anteriormente.

- Ω Transacciones con pago basado en acciones.
- Ω Contratos de seguros.
- Ω Pasivos con desmantelamiento incluidos en el coste de propiedad, planta y equipo.
- Ω Arrendamientos.
- Ω Mediación a valor razonable de activos financiero o pasivos financiero en el reconocimiento inicial.

#### **5.2.4. Exenciones a la aplicación retrospectiva de otras NIIF**

Esta norma prohíbe la aplicación retrospectiva (en los términos y condiciones que precisa) de algunos aspectos de otras NIIF relacionado con:

- Ω Des-reconocimiento de activos financieros y pasivos financieros.
- Ω Contabilidad de cobertura.
- Ω Estimados.
- Ω Activos clasificados poseídos para la venta y operaciones discontinuadas.

#### **5.2.5. Ajustes requeridos para traspasar los estados financieros de PCGA a NIIF**

- Ω **No Reconocimiento de una parte de algunos antiguos Activos y Pasivos:** La entidad deberá eliminar de su estado de situación los activos y pasivos no aplicables bajo el criterio NIIF.

Un ejemplo de esto lo presenta el IAS 38, que no permite el reconocimiento de los siguientes gastos intangibles como activos en el balance de situación: Investigación, Formación, Publicidad.

Si bajo la normativa contable propia del país, la entidad había reconocido los gastos anteriores como activos, se deberán eliminar del balance de apertura.

Y si bajo la normativa contable anterior la entidad había permitido el reconocimiento de reembolsos y activos contingentes inciertos, estos se deberán eliminar del balance de apertura de acuerdo con la normativa NIIF.

**Ω Reconocimiento de algunos nuevos Activos y Pasivos:** La entidad deberá reconocer todos aquellos activos y pasivos que surjan al poner en práctica las NIC así no vayan a ser puesto en prácticas en la normativa anterior.

Bajo la NIC 37 se requiere el reconocimiento de algunas provisiones como pasivo en el balance de situaciones. Entre esas provisiones podemos destacar los costes de reestructuraciones, los contratos onerosos y las garantías.

Las responsabilidades del impuesto diferido deberán ser reconocidas de acuerdo con la NIC 12.

**Ω Reclasificaciones:** La entidad deberá reclasificar algunos elementos del balance de situación ELABORADO BAJO LOS PCGA para que figuren en el balance de situación bajo la NIIF.

La NIC 10 no permite clasificar los dividendos declarados después de la fecha de cierre del balance como un pasivo. En el momento de aplicar las NIIF estos deben ser reclasificados como parte de la reservas.

Las partidas que conforman los activos intangibles en una combinación de negocio siguiendo los PCGA debe ser reestructurado si no cumplen los parámetros dictados por la NIC 38.

**Ω Valoración:** De forma general se deberá aplicar la normativa NIIF en la valoración de aquellos activos y pasivos reconocidos.

**Ω Ajustes requeridos para moverse desde la normativa contable anterior a la normativa NIIF en el momento de su adopción:** Los ajustes derivados del cambio de la normativa contable NIIF deberán ser reconocidos directamente en el saldo de reservas de la empresa.

#### **5.2.6. Excepciones al principio de valoración de la Norma Internacional Información Financiera N° 1**

**1. Excepciones Opcionales:** Las políticas descritas en la NIIF 1 tienen carácter retroactivo existen exenciones que no tienen que ser cumplidas obligatoriamente por la entidad.

**Ω Combinación de Negocio** ocurrido antes de la fecha de apertura del balance de situación:

La NIIF es de difícil aplicación sobre la combinación de negocio de tal modo una entidad podrá mantener los importes contabilizado bajo los PCGA ejemplo:

- Si bajo la normativa anterior la entidad no reconoce en una combinación de negocio un determinado activo y pasivo bajo las NIC tampoco deben ser reconocidos.
- En el fondo de negocio no deberá ser ajustado la asignación de compra en la adquisición

### **Ω Inmovilizado contabilizado a coste histórico**

- a. Se permite una valoración de activos a su valor razonable en la transición entre los PCGA y las NIC esta opción serán aplicables a los activos intangibles si existe un mercado de activo.
  - b. En caso que la entidad hubiese realizado revaloraciones antes de la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad se permite utilizar dicho revalorización como una estimación del coste del activo en el momento de la transición entre las PCGA y las NIC.
  - c. De manera similar del caso anterior podría ocurrir que en la transición la entidad hubiese realizado una estimación de los costes de sus activos o pasivos a su valor razonable. Esta valorización puede considerarse su valor razonable bajo la NIC.
- 2. Excepciones Obligatorias:** Existen tres importantes a los principios de valoración general lo que se exponen a continuación no son voluntarios, sino obligatorio.

**Ω Instrumentos Financieros:** De acuerdo a la NIC 39 los instrumentos financieros reconocidos por la entidad tienen que ser realizado de manera prospectiva desde la fecha de transición a las NIIF. Si la entidad no reconoció una cobertura de acuerdo a los PCGA no deberá ser reconocido en la transición a las NIC. De manera similar si la entidad reconoció una cobertura bajo los PCGA deberá ser reconocida en la transición a las NIIF deberá aplicarse la NIC 39 prospectiva.

**Ω Información a utilizar en la Estimación Retrospectivamente de Las NIIF:** En aquellos casos que la entidad necesite realizar estimaciones retrospectivas para proceder a la transición entre los PCGA y las NIC específicamente en lo siguiente: La compañía deberá utilizar la misma información y estimación que utilizo bajo los PCGA siempre y cuando que el procedimiento sea consistente con las normas las NIC. En caso que no pueda ser utilizado se deberán hacer los ajustes correspondientes.

Si se pueden demostrar que los que las estimaciones realizadas bajo los PCGA eran erróneas no deberán ser reflejadas en las cuentas realizadas bajo NIIF.

#### **5.2.7. Información comparativa**

En la transición a las Normas Internacionales de Información Financiera puede ocurrir que la entidad tenga que suministrar información adicional

sobre sus Estados Financieros, tales como información por segmento o los beneficios por acción que no era necesario mostrar en los PCGA.

La NIIF solo requiere un ejercicio de información comparativa en sus estados financieros. Mostrar información sobre sus ejercicios anteriores será opcional.

La entidad deberá exponer como ha efectuar la transición de su normativa contable anterior (PCGA) a las NIIF así como el impacto que ha tenido la nueva normativa sobre la situación patrimonial y financiera, debiendo realizar una conciliación del neto patrimonial teniendo en cuenta los PCGA y las NIIF y de los resultados obtenidos se deberán comparar y explicar sus diferencia esta conciliación deberá realizarse:

- En el balance de apertura de los estados financieros aplicando las NIIF.
- Conciliación entre las ganancias y las pérdidas del último ejercicio Utilizando los PCGA y el beneficio y la pérdida utilizando las NIC.
- En caso que en el proceso de transición entre normativas se encuentre errores importantes estos deberán ser desglosados y separados en los estados financieros.
- Se deberán explicar cualquier ajuste realizado en los estados financieros.



### **5.3. Caso Práctico de la Norma Internacional de Información Financiera 1 (NIIF 1)**

#### **CONCILIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO Y DE LOS RESULTADOS**

##### ***Antecedentes***

La entidad adoptó las NIIF por primera vez en el año 2005, con fecha de transición a las NIIF el 1 de enero de 2004. Sus últimos estados financieros según PCGA anteriores se referían al año que terminó el 31 de diciembre de 2004.

##### ***Aplicación de los requerimientos***

Los primeros estados financieros con arreglo a NIIF incluyen las conciliaciones y notas correspondientes que se muestran a continuación:

Entre otras cosas, este ejemplo incluye una conciliación del patrimonio neto en la fecha de transición a las NIIF (1 de enero de 2004). La NIIF también requiere una conciliación al final del último periodo presentado según los PCGA anteriores (no incluido en el ejemplo).

En la práctica, puede ser útil incluir referencias cruzadas a las políticas contables y desgloses complementarios, que den más explicaciones de los ajustes mostrados en las conciliaciones siguientes.

Si el adoptante por primera vez fuera consciente de errores cometidos según los PCGA anteriores, las conciliaciones distinguirían entre la corrección de esos errores y los cambios en las políticas contables (párrafo 41 de la NIIF). En este ejemplo no se ilustra la revelación correspondiente a la corrección de un error.

**CONCILIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO AL 1 DE ENERO DE 2004  
(FECHA DE TRANSICIÓN A LAS NIIF)**

Nota	PCGA anteriores	Efecto de la transición a las NIIF	NIIF
1 Propiedades, planta y equipo	8.299,00	100,00	8.399,00
2 Plusvalía comprada	1.220,00	150,00	1.370,00
2 Activos intangibles	208,00	(150,00)	58,00
3 Activos financieros	3.471,00	420,00	3.891,00
<b>Total activos no corrientes</b>	<b>Bs.13.198,00</b>	<b>Bs.520,00</b>	<b>Bs.13.718,00</b>
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	3.710,00	0,00	3.710,00
4 Inventarios	2.962,00	400,00	3.362,00
5 Otras cuentas por cobrar	333,00	431,00	764,00
Efectivo y equivalentes al efectivo	748,00	0,00	748,00
<b>Total activos corrientes</b>	<b>7.753,00</b>	<b>831,00</b>	<b>8.584,00</b>
<b>TOTAL ACTIVOS</b>	<b>Bs.20.951,00</b>	<b>Bs.1.351,00</b>	<b>BS.22.302,00</b>
Préstamos con interés	9396,00	0,00	9396,00
Acreeedores y otras cuentas por pagar	4.124,00	0,00	4.124,00
6 Beneficios a empleados	0,00	66,00	66,00
7 Provisión por reestructuración	250,00	(250),00	0,00
Impuestos corrientes por pagar	42,00	0,00	42,00
8 Impuestos diferidos por pagar	579,00	460,00	1.039,00
<b>Total Pasivos</b>	<b>14.391,00</b>	<b>276,00</b>	<b>14.667,00</b>
<b>TOTAL ACTIVOS (MENOS) TOTAL PASIVOS</b>	<b>Bs.6.560,00</b>	<b>Bs.1.075,00</b>	<b>Bs.7.635,00</b>
Capital emitido	1.500,00	0,00	1.500,00
3 Reserva de revaluación	0,00	294,00	294,00
5 Reserva para coberturas	0,00	302,00	302,00
9 Ganancias acumuladas	5.060,00	479,00	5.539,00
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO</b>	<b>Bs.6.560,00</b>	<b>Bs.1.075,00</b>	<b>Bs.7.635,00</b>

Notas a la conciliación del patrimonio neto a 1 de enero de 2004:

1 Según los PCGA anteriores, la depreciación estaba influida por la normativa fiscal, pero según las NIIF refleja la vida útil de los activos. Los ajustes acumulados incrementan la vida útil de las propiedades, planta y equipo por 100.

2 Los activos intangibles, según los PCGA anteriores, incluían 150 procedentes de partidas que han sido transferidas a la plusvalía comprada, ya que no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos intangibles según las NIIF.

3 Los activos financieros se han clasificado en su totalidad como disponibles para la venta, se llevan al valor razonable e importan 3.891. Con los PCGA anteriores se llevaban al costo e importaban 3.471. Las ganancias resultantes por 294 (420 menos el correspondiente impuesto diferido por 126) se incluyen en el superávit de revaluación.

4 Los inventarios, con arreglo a NIIF, incluyen costos indirectos variables de producción, por importe de 400, si bien esta parte de los costos indirectos se excluía según los PCGA anteriores.

5 Se han reconocido, según las NIIF, ganancias no realizadas por importe de 431, sobre contratos a término en moneda extranjera pendientes de vencimiento, que no fueron reconocidas según los PCGA anteriores. Las ganancias correspondientes, por importe de 302 (431 menos impuestos diferidos por 129), están incluidas en la reserva para coberturas, puesto que los contratos cubren ventas previstas.

6 Se ha reconocido, según las NIIF, un pasivo por pensiones de 66, que no estaba reconocido según los PCGA anteriores, donde se utilizaba una el criterio de contabilización basado en el efectivo pagado.

7 Se reconoció, con los PCGA anteriores, una provisión por reestructuración por 250, correspondiente a las actividades de la controladora, que no cumple las condiciones para su reconocimiento como pasivo según las NIIF.

8 Los anteriores cambios aumentaron el pasivo por impuestos diferidos como sigue:

Superávit de revaluación (nota 3)	126,00
Reserva para coberturas (nota 5)	129,00
Ganancias retenidas	205,00
<b>Incremento en el pasivo por impuestos diferidos</b>	<b>Bs.460,00</b>

Puesto que la base fiscal, a 1 de enero de 2004, de las partidas reclasificadas desde los activos intangibles a la plusvalía comprada (nota 2), igualan a su importe en libros en esa fecha, la reclasificación no afecta a los pasivos por impuestos diferidos.

9 Los ajustes en las ganancias retenidas son los siguientes:

Depreciación (nota 1)	100,00
Costos indirectos de producción (nota 4)	400,00
Pasivo por pensiones (nota 6)	(66,00)
Provisión por reestructuración (nota 7)	250,00
Efectos fiscales de los ajustes anteriores	(205,00)
Ajuste total en las ganancias retenidas	Bs.479,00

### **CONCILIACIÓN DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS PARA 2004**

<b>Nota</b>	<b>PCGA anteriores</b>	<b>Efecto de la transición a las NIIF</b>	<b>NIIF</b>
Ingresos	20.910,00	0,00	20.910,00
1,2,3 Costo de las ventas	(15.283,00)	(97,00)	(15.380,00)
<b>Margen bruto</b>	<b>Bs.5.627,00</b>	<b>(Bs.97,00)</b>	<b>Bs.5.530,00</b>
1 Costos de distribución	(1.907,00)	(30,00)	(1.937,00)
1,4 Gastos de administración	(2.842,00)	(300,00)	(3.142,00)
Ingresos financieros	1.446,00	0,00	1.446,00
Costos financieros	(1.902,00)	0,00	(1.902,00)
Ganancia antes de impuestos	422,00	(427,00)	(5,00)
5 Gasto por impuestos	(158,00)	128,00	(30,00)
<b>Ganancia (pérdida) neta</b>	<b>Bs.264,00</b>	<b>(Bs.299,00)</b>	<b>(Bs.35,00)</b>

Notas a la conciliación de las ganancias o pérdidas para 2004:

1 Según las NIIF, se ha reconocido un pasivo por pensiones que no había sido reconocido según los PCGA anteriores. El pasivo por pensiones aumentó en 130 durante 2004, lo que produjo incrementos en el costo de las ventas (50), en los costos de distribución (30) y en los gastos de administración (50).

2 Al utilizar las NIIF, el costo de las ventas ha aumentado en 47, puesto que los inventarios incluyen tanto costos indirectos fijos como variables, mientras que con los PCGA anteriores sólo incluían los variables.

3 Según los PCGA anteriores, la depreciación estaba influida por la normativa fiscal, pero según las NIIF refleja la vida útil de los activos. El efecto en el resultado de 2004 no ha sido significativo.

4 Se reconoció a 1 de enero de 2004, utilizando los PCGA anteriores, una provisión por reestructuración de 250, que no cumple las condiciones de reconocimiento según las NIIF hasta el periodo contable terminado el 31 de diciembre de 2004. Esto hizo aumentar los gastos de administración para 2004 según las NIIF.

5 Los ajustes 1 a 4 anteriores implican una reducción de 128 en el gasto por impuestos diferidos.

***Explicación de los ajustes significativos en el estado de flujo de efectivo para 2004:***

Impuestos a las ganancias por importe de 133, pagados durante 2004, que fueron incluidos en una categoría separada de flujos de efectivo por impuestos, según los PCGA anteriores, han sido clasificados como flujos de efectivo de las actividades de operación según las NIIF. No existen otras diferencias significativas entre el estado de flujo de efectivo presentado según las NIIF y el presentado según los PCGA anteriores.

## **CAPÍTULO VI**

### **ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS**

Hoy día es una realidad la adopción y aplicación de las Normas Internacionales en nuestro país, ya que todas las empresas venezolanas tienen que adoptarse a esta normativa internacional, constituyendo un momento histórico en la profesión contable. Por primera vez estamos hablando de un marco universal de normas contables de alta calidad que podrán ser utilizados alrededor del mundo. Los usuarios de información financiera y organismos de control han manifestado su respaldo a la aplicación de esta normativa internacional y ha derivado a que los profesionales de la contaduría pública se conviertan en profesionales con criterio universal pudiendo ejercer la carrera en cualquier parte sin necesidad de adaptarse a las normas de contabilidad del país donde ejercer, ya que son iguales donde en todos los países.

Conforme avanza la adopción de las NIIF en el planeta, los organismos de control, gremios profesionales, inversionistas y contadores enfrentan el desafío de asegurar que la adopción de los nuevos estándares contables se acerque a la realidad que está viviendo la economía mundial donde la práctica de contabilidad se está volviendo más dinámica por que las organizaciones nacionales deben ingresar a los mercados mundiales y a su vez facilitar el ingreso a nuestro mercado de inversionistas extranjeros. Es así como, con la adopción de las normas internacionales de contabilidad va permitir a las empresas ingresar a estos mercados.

Según la Federación De Colegio De Contadores Públicos De Venezuela (FCCPV) en su directorio nacional ampliado realizado en el año 2006 realizado en la ciudad de Valencia acordó adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad Para las grandes entidades a partir del 31 de diciembre de 2008 o fecha de cierre inmediata posterior, para las pequeñas entidades a partir del 31 de diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior.

El proceso de adaptación afectará a la totalidad de los departamentos de finanzas de las empresas, siendo necesario preparar sus recursos humanos y tecnológicos. Por tanto, es importante que todos sean conscientes del proceso de adaptación y entiendan la importancia y el alcance de un cambio fundamental en la forma en que su empresa medirá sus resultados y se presentará al mundo exterior, Las empresas deben preparar a su departamento de contabilidad y la gerencia donde a través de cursos, charlas, foros, entre otros; estos conozcan las normas internacionales de contabilidad y lo importante que son para la entidad su adopción.

Siguiendo la fecha de adopción de la Normas Internacional de Información Financiera todas las empresas venezolanas tienen que adoptar las NIC y lo que cabe a la NIC N° 41 solo va a ser aplicada por entidades que trabajen con activos biológicos.

Las Normas Internacionales de Información Financiera aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se emiten con el objetivo de unificar los principios de contabilidad a nivel mundial donde los estados financieros se

realicen bajo los mismo parámetros para que sean utilizado en forma universal en cualquier parte del mundo.

En vista de esto, la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y el proceso de Armonización Contable se hace el objetivo de contribuir a la construcción de parámetros normativos, que pretenden regular las actividades económicas de las naciones, estas normas intervienen dentro del sector social, educativo, empresarial, ambiental, entre otros, con el propósito de dar a conocer el grado de afectación de estos aspectos dentro de la globalización que se vienen desarrollando y la armonización con otras economías.

La emisión las Normas Internacionales de Información Financiera N°1 es de suma importancia para el país, ya que lo complejo que es para un país cambia de normativa esta norma le brinda a la entidad los parámetro y le sirve de guía para que para la entidad sea más fácil adoptar esa normativa internacional.

Cuando la entidad está en el proceso de transición entre los PCGA y las NICs la NIIF N° 1 es de suma importancia para la entidad por que le aclara a la entidad que decisión adoptara con las políticas contables, los ajustes requeridos, le indica a la entidad cuales exenciones son opcionales, y cuales son obligatoria.

En la NIC N° 41 es una norma específica es decir solo la utilizan las entidades agrícolas esta norma es sumamente importante porque le indica a la entidad cual es el tratamiento que debe hacer y cómo deben ser tratada las cuentas.



La consecuencia inmediata es que el país se va a colocar a la par de otras economías favoreciendo el intercambio comercial con otras economías facilitando la comparación de los estados financieros de empresas que operan en diferentes países, aunque sea dentro del mismo sector. en algunas empresas se están tomando decisiones importantes que van más allá de la propia contabilidad. De todas formas, el impacto real de la implantación de las NIC/NIIF depende mucho de cada empresa, especialmente de las alternativas contables que decida adoptar.

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

## **CAPÍTULO VII**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **7.1. Conclusiones**

El éxito de las Norma de Internacionales de Información Financiera 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, originando así mayor aceptación en todo el mundo, un caso particular es lo sucedido con la Unión Europea (UE) quien fue el primero en adoptar las Norma de Internacionales de Información Financiera, las cuales satisfacen las necesidades expuestas, cuyo objetivo fundamental es poseer una políticas contable uniformes.

La necesidad de la aplicación de las Norma de Internacionales de Información Financiera en nuestro país se materializa al realizarse un directorio ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela en Marzo del 2004 donde se estableció que se iniciaría el proceso de adaptación y adopción a las nuevas normas internacionales de contabilidad (NIC-NIIF), manifestando que dicho proceso podría demorar hasta el 2010 para implantarse en todo el espectro empresarial venezolano.

Para establecer y lograr todos estos objetivos se organizó distintos comités que establecerán el cronograma de actividades a ser realizadas para actualizar al gremio contable, promover la adaptación de los pensum 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 las pequeña y mediana empresas (PYME).

La Norma Internacional de Contabilidad N° 41 es una norma específica solo va hacer utilizado por entidades que laboren con activos biológicos estableciendo que la agricultura abarca un rango de diversas actividades, por ejemplo, la cría de ganado, la forestación, los cultivos animales o los perennes, la horticultura, el cultivo de plantaciones, la floricultura y la agricultura. Existen ciertos factores comunales dentro de esa diversidad que distinguen a la actividad agrícola de otras actividades como son capacidad de cambio y medición del cambio. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable y la consecuente presentación y revelación en los estados financieros para la actividad agrícola, lo cual es la administración de la transformación de activos biológicos (animales o plantas vivientes) para la producción agrícola o en activos biológicos adicionales. Teniendo su alcance, la contabilización de todos los activos biológicos usados en la actividad agrícola.

La Norma Internacional de Información Financiera N° 1 tiene como objetivo asegurar que los *primeros estados financieros con arreglo a las NIIF* de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales estados financieros, contengan información de alta calidad que: sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten; suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas

Internacionales de Información Financiera. Teniendo que realizar para la adopción de La Norma Internacional de Información Financiera el balance de apertura basado en el último ejercicio finalizado, es el punto de partida para todos los subsecuentes periodos contable. Las entidades deben preparar un balance de apertura a la fecha de transición. Y será obligatorio realizar los estados financieros del año anterior basado en Norma de Internacionales de Información Financiera para ser usado como estándar de comparación.

La Norma de Internacional de Información Financiera N° 1 tiene alcance sobre los primeros estados financieros con arreglo a las Normas de Internacionales de Información Financiera. Esta norma no es obligatorio su adopción solo la tomaran en cuenta aquellas entidades que no hallan realizados estados financieros basados en las Norma de Internacionales de Información Financiera y si lo han realizado basándose en esta normativa internacional es solo para uso de la gerencia sin haber sido usado por tercero como son los accionista ni por la proveedores.

Un aspecto importante en la adopción o adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera es crear conciencia que el cambio no es solamente en lo técnico, sino que va a generar un impacto económico. Tomándose en cuenta que antes de implementar o adoptar cualquiera de estos procedimientos es necesario que se analicen, puesto que no es lo mismo un país donde mercado bursátil domine la economía , que un país dónde su economía esté basada en un gran porcentaje de pequeña y mediana empresas (PYME). Por otro lado es evidente la ventaja que traerá consigo el correcto apego a todas esta normativa internacional, trayendo como resultado un transparente ejercicio económico, a la vez que se permite la unificación de criterios a escala global de la práctica de la contabilidad.

## 7.2. Recomendaciones

Luego de realizar el estudio y análisis de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 (NIC 41) y la Norma Internacional de Información Financiera Número 1 (NIIF 1) se presento como única recomendación:

Que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y la Universidad de Oriente – Núcleo Anzoátegui, establezcan medios más eficaces de comunicación e información en materia de adopción y aplicación de Normas, Estatutos, Declaraciones, entre otras que afecten los procesos llevados a cabo por todos los Profesionales de la Contaduría Pública de nuestro país y sobre todo que sea accesible dicha información para los futuros profesionales, ya que carecen de experiencia en la parte práctica y así ampliarían sus conocimientos en la parte teórica.

Es por esto que recomendamos a ambos la implementación de cursos, talleres, ponencias entre otras; en las cuales expertos de la materia difundan sus conocimientos a todos aquellos futuros profesionales de la Contaduría Pública y así lograr ponerlos al día con respecto a todas las novedades de la especialidad.

Y específicamente recomendamos a la Universidad de Oriente – Núcleo Anzoátegui, realizar modificaciones en el pensum de estudio de la carrera de Contaduría Publica en relación a todas aquellas asignaturas que deben profundizar en materia de legislaciones, normas, estatutos, lineamientos, entre otras, ya sean nacionales o internacionales que apliquen y exijan algún tipo de modificación en los procesos que están directamente relacionados con el ejercicio de nuestra profesión.

## BIBLIOGRAFÍA

Enrique Corona Romero. Tesis sobre la “*APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD*”; Marzo de 2005.

Espiñeira, Sheldon y Asociados. “*ADOPCIÓN DE LAS NIFF*”. Junio 2004. PricewaterhouseCoopers.

De La Vega, Márquez, Perdomo & Asociados. “*NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA*”. Exposición de *HORWACHT VENEZUELA*. 2005.

Biblioteca Electrónica – Colegio de Contadores Públicos de Anzoátegui.

## REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

<http://www.monografias.com/trabajos21/agricultura/agricultura.shtml#activosbiolog>

<http://www.monografias.com/trabajos25/normas-contabilidad/normas-contabilidad.shtml>

<http://www.monografias.com/trabajos40/contabilidad-agraria/contabilidad-agraria2.shtml>

[http://es.wikipedia.org/wiki/Est%C3%A1ndares\\_contables\\_internacionales](http://es.wikipedia.org/wiki/Est%C3%A1ndares_contables_internacionales)

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS**

<b>TÍTULO</b>	Análisis sobre la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 y la Norma Internacional de Información Financiera Número 1.
<b>SUBTÍTULO</b>	

**AUTOR (ES):**

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CULAC / E MAIL</b>
María L. González M.	<b>CVLAC:</b> 17.360.365 <b>E MAIL:</b> mlaugon21@hotmail.com
Omar J. Mariño A.	<b>CVLAC:</b> 16.478.707 <b>E MAIL:</b> omarmarino_414@hotmail.com
	<b>CVLAC:</b> <b>E-MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E-MAIL:</b>

**PALABRAS O FRASES CLAVES:**

Normas Internacionales

Información Financiera

Activos Biológicos

Adopción

Agricultura

Valor Razonable

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS**

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

**RESUMEN (ABSTRACTO):**

Nuestra Investigación es realizada con el propósito de establecer cuan importantes son las Normas internacionales al ser usadas en Venezuela. Se destacó la Norma Internacional de Contabilidad Número 41 titulada “Agricultura”, esta haciendo referencia a todo lo relacionado con la actividad agrícola, los activos biológicos, entre otros; el valor razonable y los costes en el punto de venta son puntos importantes que se localizan en esta normativa; esta es aplicada a todo lo relacionado con empresas agrícolas. También fue destacada en esta investigación la Norma Internacional de Información Financiera Número 1 titulada “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”; esta describe todo lo que debe ejecutar una empresa al adoptar por primera vez estas normativas viendo si ya las NIC fueron usadas en la elaboración de los estados financieros y si es así se deben aplicar algunas medidas preventivas en dichos estados.



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

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>ROL / CÓDIGO / CVLAC / E-MAIL</b>				
Manuel Ramos	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS X</b>	<b>TU X</b>	<b>JU X</b>
	<b>CVLAC:</b>	5.141.893			
	<b>E_MAIL</b>	Mj10ramos@yahoo.es.			
	<b>E_MAIL</b>				
Juan Martínez	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU</b>	<b>JU</b>
	<b>CVLAC:</b>	3.950.261			
	<b>E-MAIL</b>	jrafaelm@cantv.net			
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU</b>	<b>JU</b>
	<b>CVLAC:</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU</b>	<b>JU</b>
	<b>CVLAC:</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>E-MAIL</b>				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

2009 <b>AÑO</b>	03 <b>MES</b>	31 <b>DÍA</b>
--------------------	------------------	------------------

**LENGUAJE. SPA**

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

<b>NOMBRE DE ARCHIVO</b>	<b>TIPO MIME</b>
Tesis.normas.doc	Aplication/msword

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

**ALCANCE**

**ESPACIAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)

**TEMPORAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)

**TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:**

Licenciado en Contaduría Pública

**NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:**

Pregrado

**ÁREA DE ESTUDIO:**

Departamento de Contaduría Pública

**INSTITUCION:**

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS****DERECHOS:**

DE ACUERDO AL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DE TRABAJOS DE GRADO: "LOS TRABAJOS DE GRADO SON DE EXCLUSIVA PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD, Y SOLO PODRAN SER UTILIZADOS CON OTROS FINES CON EL CONSENTIMIENTO DEL CONSEJO DE NÚCLEO RESPECTIVO, QUIEN LO PARTICIPARÁ AL CONSEJO UNIVERSITARIO".

**María L. González M.**  
**C.I: 17.360.365**  
**AUTOR**

**AUTOR**

**Omar J. Mariño A.**  
**C.I: 16.478.707**  
**AUTOR**

**Manuel Ramos**  
**C.I: 5.141.893**  
**TUTOR**

**Juan Martínez**  
**C.I: 3.950.261**  
**TUTOR**

**JURADO**

---

**PROF. DAYSI RODRÍGUEZ**  
**POR LA SUBCOMISIÓN DE CURSOS ESPECIALES DE GRADO**

Universidad De Oriente  
Núcleo De Anzoátegui  
Escuela De Ciencias Administrativas  
Departamento De Contaduría Pública  
Cursos Especiales De Grado



## **TEMA II**

# **Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005**

**Profesor (a):**

González, Iris.

**Realizado por:**

González M. María L. C.I: 17.360.365

Mariño A. Omar J. C.I: 16.478.707

Trabajo Presentado como Requisito Parcial  
Para Optar al Título de:

**LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

Barcelona, Marzo de 2009

## INTRODUCCIÓN

La Federación Internacional de Contadores – I.F.A.C (International Federation of Accountants) fue creada en 1977 como la organización mundial para la profesión contable; comprometiéndose así a proteger el interés público mediante el desarrollo de Normas Internacionales de alta calidad, la promoción de los valores éticos fuertes, el fomento de la calidad de la práctica, y el apoyo al desarrollo de todos los sectores de la profesión en todo el mundo. De acuerdo a lo antes mencionado la misión de este organismo consiste en desarrollar y promover una profesión contable con estándares armonizados, capaces de promover servicios de alta calidad consecuente con el interés público. La I.F.A.C se dedica a fortalecer la profesión que nosotros los contadores públicos servimos.

Existen estatutos que rigen diferentes profesiones. En el caso de la profesión contable éste, es La Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, la cual se promulga en Venezuela en el año 1973; originando así la emisión en nuestro país de los Principios de Contabilidad de Aceptación General – PCAG. Estos se realizaron con el objetivo de armonizarlos con los estándares Internacionales para lograr una mayor transparencia y efectividad en la comparabilidad de la información financiera de las Empresas e Instituciones que operan en el país. Para lograr este objetivo los directores de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela – FCCPV, decidieron adoptar las *Normas Internacionales de Contabilidad – NIC*, (haciendo una adaptación a la realidad venezolana dando como origen las Normas de Información Financiera Venezolanas – VEN-NIF) como las normas que deben usar los contadores públicos para la preparación de los

Estados Financieros , igualmente decidió la adopción de las *Normas Internacionales de Auditoría – NIA* y las *Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Gobierno – NICSP*, emitidas por la *Federación Internacional de Contadores – IFAC*.

En el presente trabajo el tema a investigar es referente a Las Normas Internacionales de Auditoría – N.I.A específicamente la NIA Número 402 y, la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría – DIPA concretamente la DIPA Número 1005. La primera Norma crea un fuerte lazo entre Entidad – Organización de Servicio, ya que su contenido es referente a las consideraciones que se deben tener en auditorías realizadas a entidades que utilizan Organizaciones de Servicio. Y la segunda Norma es importante, ya que se refiere a todas las consideraciones en una auditoría realizada a Entidades Pequeñas, teniendo en cuenta que en esta declaración en su mayoría, las Normas Internacionales de Auditoría guardan relación con dicha declaración.

Es primordial destacar que en esta investigación se realiza un análisis descriptivo, porque en ella se plantean bases teóricas para lograr el entendimiento de la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y de igual manera lograr el entendimiento de la declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005 y por último se realizan los análisis de cada una de estas normativas. De acuerdo a la NIA 402 se destacará el propósito de esta, las consideraciones más importantes que debe tener el auditor del cliente y de acuerdo a estas se determina si es necesario utilizar el dictamen del auditor de la organización de servicio. En la DIPA 1005 al igual que la otra norma, se destacará su propósito, las características de una Entidad Pequeña y, las NIAs relacionadas a esta declaración.

# CAPÍTULO I

## PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1.1. Planteamiento del Problema

Las Normas Internacionales de auditoría se originan a raíz de que las empresas que cotizaban títulos financieros en la Bolsa de Valores de Europa, presentaban estados financieros dependiendo de la legislación de cada país y el objetivo principal al emitir estas normas fue unificar criterios en materia de contabilidad y auditoría. Para que los estados financieros puedan ser usados en cualquier país sin ninguna restricción, tienen que ser auditados en base a Normas Internacionales de Auditoría (causa fundamental de que se emitan dichas Normas).

La transición a Normas Internacionales de Auditoría – NIAs requiere que los profesionales tengan que familiarizarse con nuevos conceptos, terminologías, y formatos diferentes de presentación de información financiera siendo un proceso difícil pero teniendo como objetivo, la preparación de profesionales en el área de auditoría más capaces y competitivos.

En Venezuela el organismo encargado de velar por la adopción y cumplimiento de las Normas Contables es la *Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela – FCCPV*. Este organismo está integrado por los Colegios de Contadores Públicos federados de conformidad con la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública. Agrupa a profesionales de la

Contaduría Pública cuyos títulos hayan sido inscritos en los respectivos colegios. El propósito de la FCCPV es promover la investigación, preparación y difusión de las normas que permitan generar una contabilidad objetiva, transparente y confiable a nivel nacional. Por ello debieron armonizar las Normas Internacionales de Contabilidad a las leyes y al modelo económico de Venezuela dando origen a las Normas de Información Financiera Venezolanas – VEN-NIF. Esto trajo como consecuencia la generación de información comparable y transparente en los estados financieros de cualquier ente económico pudiendo ser usado en cualquier parte del mundo. La globalización de la economía afecta de manera directa a la presentación de estados financieros, siendo más exigente cada día la revisión, el análisis y la emisión de estos; para así reforzar las alianzas estratégicas, la inversión extranjera, las fusiones, las inversiones en bolsas de valores internacionales, entre otras. Haciéndose necesario trabajar con Normas Internacionales de Auditoría, las cuales establecen lineamientos que proporcionan patrones a la hora de presentar informaciones financieras y de esta forma hacer que cada organización cuente con un informe de auditoría que puede ser aceptado en cualquier parte del mundo sin importar el lugar donde se origine.

La Auditoría puede conceptualizarse, como una revisión analítica hecha por un Contador Público, en el control interno y los registros Contables de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros. En la elaboración de una auditoría, el auditor es el encargado de evaluar, estudiar o examinar todo lo relacionado a las actividades de la organización, sus recursos y sus estados financieros. Desde el punto de vista de la Contaduría Pública, los tipos de auditorías son: Externa, Interna, Gubernamental, Financiera, Operacional. A partir de la década de los 90 se produjeron cambios importantes de la auditoría, donde esta ha dejado de ser propiedad



de los auditores. Además de los tipos de auditoría antes mencionados surge otros tipos como son: La auditoría de Gestión, de Calidad, de Sistema de Información, Social, Integral, y son diversos los profesionales que han pasado ha participar en el campo de la auditoría.

Las *Normas Internacionales de Auditoría – NIAs*; contienen principios básicos y procedimientos esenciales para llevar a cabo la 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, los auditores pueden considerar necesario el hecho de apartar una Norma Internacional de Auditoría – *NIA*, para así obtener en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, los auditores deberán estar preparados para justificar la desviación.

Entre las *Normas Internacionales de Auditoría – NIA* existentes, se encuentra la norma concerniente a las *Consideraciones de Auditoría relativas a Entidades que utilizan Organizaciones de Servicios – NIA 402*. Esta norma establece que todo auditor debe considerar, como el uso de una organización de servicio afecta su control interno, así como también, identifica y valora el riesgo y los errores importantes, y los diseños y realizaciones de procedimientos de auditores adicionales. Asimismo, el auditor debe considerar si las actividades de la organización de servicio son significativas para la entidad y relevantes para la auditoría, o si el entendimiento obtenido es suficiente. Luego de todo tipo de evaluaciones efectuadas por el auditor de la organización de servicio, este debe finalizar realizando el informe, donde se pueden presentar dos (2) tipos: el primero seria el informe sobre el diseño e implementación del control interno y el segundo, el informe sobre el

diseño, implementación y efectividad operativa del control interno según sea el caso.

Al igual que las normas, las *Declaraciones Internacionales para la Práctica de Auditoría – DIPA*, contienen principios básicos y procedimientos esenciales para elaborar una auditoría. Entre las declaraciones actuales está la relacionada a las *Consideraciones Especiales en la Auditoría de Negocios Pequeños – DIPA 1005*. Esta declaración no establece requerimientos nuevos para la auditoría en los negocios pequeños, tampoco establece excepciones de los requerimientos de las Normas Internacionales de Auditoría; solo se encarga de describir características comunes que se encuentran en los negocios pequeños e indica como estas pueden afectar la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría. Además ésta incluye la Discusión de las características de las entidades pequeñas, los lineamientos sobre la aplicación de las *NIA* a la auditoría de los negocios pequeños y los lineamientos sobre el impacto en el trabajo del auditor cuando el auditor también proporciona servicios contables a la entidad pequeña.

La armonización a escala Mundial de las Normas Internacionales de Auditoría son inminentes. Son aplicadas en muchos países y lo serán en los próximos años en aquellos donde no han sido consideradas y quieran ganar competitividad en un mundo globalizado.

Luego de un proceso amplio de discusiones entre la *Federación Internacional de Contadores – IFAC* (*International Federation of Accountants*) y la *Comisión de Bolsa y Valores – SEC* (*Securities and Exchange Commission*), los Estados Unidos seden a que los estados

financieros de las empresas extranjeras que vayan a operar en su mercado, deben ser realizados en base a las Normas Internacionales de Contabilidad y; los de las empresas locales seguirlos realizando en bases a la normativa local (emitidas por la SEC). Con esta decisión se da un gran paso en la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, lo que implica directamente que el dictamen de auditoría este basado en Normas Internacionales de Auditoría.

Las Normas Internacionales de Auditoría fueron adoptadas sin ningún inconveniente por la Comunidad Económica Europea. Mientras que en los Estados Unidos se negaban a aplicar dicha normas.

Por otra parte, para que Venezuela pueda adoptar y aplicar con éxitos las Normas Internacionales de Auditoría, debe desarrollar una infraestructura contable suficientemente robusta, es por esto que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela – FCCPV ha resuelto lograr que las normas contables que a futuro rijan las actividades económicas de Venezuela sean totalmente compatibles con las Normas Internacionales; ya que así no se encontrarían diferencias en los estados financieros de las empresas y organizaciones auditadas por auditores externos y, se haría más fácil el entendimiento de dichos estados en caso de algún acuerdo económico o financiero entre organizaciones venezolanas y extranjeras.

Muy específicamente y, haciendo énfasis en las entidades que utilizan organizaciones de servicios y en los negocios pequeños, la adopción y aplicación de estas Normas Internacionales son de suma importancia, puesto que la *NIA 402* establece normas y lineamientos que debe tomar en cuenta un auditor con respecto a las entidades que utilizan organizaciones de servicios y destaca la estrecha relación que debe existir entre el auditor, el

cliente, la organización de servicios y el auditor de esta; mientras que la *DIPA 1005* establece ciertas directrices que deben ser consideradas a la hora de realizarse un proceso de auditoría en un negocio pequeño. Lo relevante en estos dos casos es que las organizaciones de servicio en nuestro país en su gran mayoría suelen ser negocios pequeños, lo cual nos crea una complicación; ya que si un auditor llegase a efectuar un proceso de auditoría en una Entidad que utilice una Organización de Servicio que también se considere un Negocio Pequeño tendría que tomar en cuenta estas dos normas, es decir tanto la *NIA 402* como la *DIPA 1005* y tal situación nos lleva a plantearnos las siguientes interrogantes: ¿es una realidad la Adopción y Aplicación de estas Normas y Declaraciones Internacionales de Auditoría en Venezuela?; ¿desde el punto de vista contable, como influye la Adopción y Aplicación de las ya mencionadas normas en las entidades que utilizan Organizaciones de Servicios y en las Entidades Pequeñas?; ¿son tomadas en cuenta fielmente por un auditor dichas Normas Internacionales de Auditoría en nuestro país a la hora de realizar un proceso de auditoría?; ¿existen diferencias entre las variables que deben ser tomadas en cuenta a la hora de realizarse un proceso de auditoría en una Entidad que utilice Organización de Servicio y una Entidad Pequeña?, si existen diferencias, ¿cuáles serían las medidas a tomar por el auditor para realizar el proceso de auditoría en una Entidad que utilice Organización de Servicio, que también se considere una Entidad Pequeña?; y por último ¿existe alguna Norma o Declaración Internacional de Auditoría que permita a un auditor efectuar un proceso de auditoría en una Entidad que utilice una Organización de Servicio que sea considerada de igual forma una Entidad Pequeña?.

## 1.2. Objetivos de la Investigación

### 1.2.1. Objetivo General

Realizar un Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 titulada “Consideraciones de Auditoría Relativas a Entidades que Utilizan Organizaciones de Servicios” y; la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005 titulada “Consideraciones Especiales en La Auditoría de Negocios Pequeños”.

### 1.2.2. Objetivos Específicos

- Ω Determinar y Analizar desde el punto de vista contable, como influye la Adopción y Aplicación de la *Norma Internacional de Auditoría 402* y la *Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría 1005* en las Entidades que utilizan Organizaciones de Servicios y en las Entidades Pequeñas respectivamente.
  
- Ω Determinar si existen diferencias entre las variables tomadas en cuenta al momento de realizarse una Auditoría en una Entidad que utilice una Organización de Servicio y una Entidad Pequeña.
  
- Ω Establecer cuales son las medidas tomadas por el Auditor en la realización de la Auditoría de una Entidad que utilice una Organización de Servicio que se considere una Entidad Pequeña.

Ω Identificar si existe alguna Norma o Declaración Internacional de Auditoría que permita a un auditor efectuar un proceso de Auditoría en una Entidad que utilice una Organización de Servicio que sea considerada también una Entidad Pequeña.

### 1.3. Justificación e Importancia

La Auditoria es un proceso sistemático, esto quiere decir que en su elaboración debe existir un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que el auditor debe cumplir para la recopilación de la información que necesita para emitir su opinión final. Sin embargo cabe destacar que estos procedimientos varían de acuerdo a las características que reúna cada empresa, pero esto no significa, que el auditor no deba dar cumplimiento a los estándares generales establecidos por la profesión.

El estudio de la Auditoría constituye un aspecto importante según las tendencias actuales, pues significa la comprobación y seguridad de que ésta se haya realizado cumpliendo con los principios y normas establecidas para el ejercicio de la Auditoría y permiten evaluar la correspondencia del dictamen emitido por el grupo de auditores con la situación real de la entidad auditada.

A nivel mundial se han presentado situaciones que han puesto en crisis el criterio y el trabajo realizado por auditores que generan un deterioro del prestigio del auditor y su independencia causados por la corrupción y otros tipos de fraudes de los cuales no deja de estar exento ningún país.

En Venezuela la Pequeña y Mediana Empresa esta regida por CONINDUSTRIA (*Confederación Venezolana de Industriales*), este representa en un 90% a todo tipo y tamaño de industrias (grandes, medianas y pequeñas Industrias). Por más de 30 años ha sido una organización representativa e influyente en la construcción del futuro del país y en el desarrollo del sector industrial. Es el vínculo e interlocutor idóneo en el campo del comercio Internacional y de integración regional. Reúne

experticias en asuntos como promoción de exportaciones, PYMES, integración regional, calidad, competitividad y planificación estratégica del sector. Aún así se estaba buscando un organismo que se preocupara más directamente de las empresas pequeñas; ya que estaban ocupando en nuestro país un gran porcentaje de importancia. De acuerdo a eso, CONINDUSTRIA realizó en conjunto con *FOMIN/BID – (Fondo Multilateral de Inversiones/Banco Interamericano de Desarrollo)* un organismo encargado de este tipo de empresas denominado CONINPYME (*Confederación Venezolana de la Pequeña y Mediana Empresa*) su meta es mejorar el escenario de las PYME, transformando y modernizando sus sistemas de gerencia, administración y producción.

La Pequeña y Mediana Empresa venezolana por su capacidad generadora de empleo e ingresos está ocupando un lugar preponderante en el marco de políticas y acciones que contribuyen al mejoramiento de su desempeño y permanencia en el mercado.

Este estudio tiene como propósito desarrollar una herramienta de información para investigaciones futuras sobre Las Normas Internacionales de Auditoría (*específicamente la NIA 402*) estableciendo normas y lineamientos al auditor que tenga como cliente una Organización de Servicio y, la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría (*particularmente la DIPA 1005*) que al ejecutarla se ha de conducir de acuerdo a las NIA. Estos temas son de vital importancia para la elaboración de Auditorías en Entidades que Utilicen Organizaciones de Servicios y en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYME). Equivalentemente a lo anterior descrito se espera lograr todos los objetivos planteados en esta investigación para suministrar una información completa que nos permita ampliar nuestros conocimientos sobre las ya mencionadas Normas.



La presente investigación es importante para realizar un análisis de estas Normas; ya que así se podrá estar al tanto sobre las consideraciones que todo auditor debe tener para elaborar la Auditoría en una Entidad que Utilice una Organización de Servicio, describir las características que se encuentran comúnmente en las Pequeñas y Medianas Empresas e identificar como afecta ésta en la aplicación de las NIAs. Para llevar a cabo esto se debe investigar las conceptualizaciones básicas referidas a las Normas, y todo lo relacionado a las mismas y, así contribuir a las enseñanzas impartidas a lo largo de nuestra carrera universitaria.

#### 1.4. Limitaciones

Todas las investigaciones poseen restricciones, ya que existen factores externos al estudio tales como: lugar, tiempo, financiamiento, entre otros; las cuales conocemos y reconocemos y, se hacen imposibles de controlar.

A continuación se indican las siguientes limitaciones que se presentaron en la investigación:

- **Tiempo:** Factor importante para la elaboración de dicha investigación. Debido a él, se acorto la búsqueda de información.
- **Fuentes Bibliográficas:** A pesar de que existen diversos libros relacionados con el tema de Auditoría; con respecto a “Las Normas Internacionales de Auditoría”, son escasas las investigaciones (específicamente de las normas analizadas). Por tal motivo las fuentes bibliográficas son una limitante.
- **Asesoría Técnica:** Es importante destacar la labor que han realizado nuestros profesores de los cursos especiales de grado, en cuanto a las técnicas y metodología que debemos ejecutar en la elaboración del trabajo de grado. Sin embargo estas técnicas han sido insuficientes.

## 1.5. Términos Básicos

Debido a la investigación realizada se ha generado una serie de términos los cuales serán definidos para facilitar el mejor entendimiento del tema. Estos son los siguientes:

**Pequeña y Mediana Empresa:** Existen en tres ramas principales, éstas son: la industrial, la comercial, y la de servicios. Cada una de estas ramas tiene características específicas que las identifican, pero tienen un papel esencial en nuestra economía. Estamos plenamente convencidos que la pequeña y mediana empresa tienen un papel esencial en el entorno económico presente y futuro. Por ello es necesario evitar que fracasen este tipo de organizaciones, esto puede ser mediante una adecuada administración, la cual es imprescindible para una eficiente operación.

**Entidad:** Es una Asociación de personas de cualquier tipo, dedicadas a una actividad laboral.

**Organización:** Es un sistema de actividades formado por dos o más personas reguladas por un conjunto de normas conscientemente coordinadas. La cooperación entre ellas es la clave esencial para la existencia de la organización.

**Servicio:** Es cualquier actividad o beneficio que una parte puede ofrecer a otra, es esencialmente intangible y que no da como resultado la propiedad de nada.

**El Auditor:** Es aquella persona que lleva a cabo una auditoria, capacitado con conocimiento necesario para evaluar la eficacia de una empresa.

## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

#### **2.1. Consideraciones Generales**

El material bibliográfico consultado para investigar y examinar el tema de estudio que lleva por nombre *“Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005”*, determina la perspectiva de estudio que se pretende alcanzar, originando así, que nosotros como investigadores manifestemos nuestra voluntad de razonar la realidad del tema antes mencionado. En este capítulo se demuestran las diversas fuentes electrónicas, libros, leyes, entre otras, que de una u otra forma favorecieron en la elaboración de este trabajo sustentando dicha investigación. Además de la metodología aplicada, texto importante que muestra progresivamente como debe elaborarse un proyecto.

#### **2.2. Antecedentes**

Durante la elaboración de este trabajo de grado, es importante señalar que se profundizó en la búsqueda de información con respecto al *“Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005”*; se logró observar que el tema mencionado anteriormente no ha sido estudiado ni investigado

(específicamente para estas Normas), generando como resultado ausencia de antecedentes.

## **2.3. Bases Teóricas**

### **2.3.1. Auditoría**

Es un proceso de análisis o evaluación de los estados financieros de una empresa realizado por un auditor con el fin de asegurar si los libros han sido llevados por los principios de contabilidad generalmente aceptados y así brindar confianza y credibilidad a las personas, ya sean naturales o jurídicas que puedan estar interesadas en los estados de la empresa. Quien realice la auditoría debe ser un ente ajeno a la empresa, de esta manera se evitan vínculos que puedan verse reflejados en una opinión positiva o parcialización a través de la empresa sin que la misma lo merezca. También es necesario mencionar que si la auditoría esta hecha por una firma con una amplia y reconocida trayectoria esta otorgara una mayor credibilidad y confianza a las personas interesadas.

Esta práctica se rige por la *Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IASSB (Standards Board International Auditing and Assurance)*, el cual establece de manera independiente y bajo su propia autoridad, normas de elevada calidad sobre auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, control de calidad y servicios relacionados; además facilita la convergencia de normas nacionales e internacionales. Este organismo es establecido por y entre la junta de directores de un organismo

emisor, el cual es la *Federación Internacional de Contadores – IFAC (International Federation of Accountants)* con el propósito de supervisar los procesos de contabilidad y de presentación de reportes financieros, y las auditoría de los estados financieros del emisor. La integridad capacidad e independencia del *IASSB* es fundamental en la transparencia y el buen cumplimiento de las normas del comité. No solamente hacen que el comité de auditoría sirva para enriquecer el gobierno corporativo sino que también son un elemento crucial en la administración de riesgo corporativo (esto se refiere a que el comité debe dar las pautas necesarias que haga más confiable y seguro el dictamen de auditoría).

### **2.3.2. Antecedentes de la Auditoría**

La Auditoría existe desde tiempos inmemoriales, prácticamente desde que un propietario entregó la administración de sus bienes a otra persona, lo que hacía que la Auditoría primitiva fuera en esencia un control contra el desfalco y el incumplimiento de las normas establecidas por el propietario, el Estado u otros.

Desde otra conceptualización también existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. A medida que se desarrolló el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y finalidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales.

Como elemento de análisis, control financiero y operacional la Auditoría surge como consecuencia del desarrollo producido por la Revolución Industrial del siglo XIX. En efecto, la primera asociación de auditores se crea en Venecia en el año 1851 y posteriormente en ese mismo siglo se produjeron eventos que propiciaron el desarrollo de la profesión. La auditoría fue reconocida como profesión por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas de 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el período de mandato de la Ley "Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude". También reconocía "Una aceptación general de la necesidad de efectuar una versión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas".

En 1867 se aprobó en Francia la Ley de Sociedades, que reconocía al Comisario de Cuentas o auditor. En 1879 en Inglaterra se estableció la obligación de realizar Auditorías independientes a los bancos. En 1880 se legalizó en Inglaterra el título de Chartered Accountants o Contadores Autorizados o Certificados. En 1882 se incluyó en Italia en el Código de Comercio la función de los auditores y, en 1896 el Estado de New York había designado como Contadores Públicos Certificados, a aquellas personas que habían cumplido las regulaciones estatales en cuanto a la educación, entrenamiento y experiencia adecuados para ejecutar las funciones del auditor. Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoría creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude como objetivo primordial de la auditoría.

Debido al mayor desarrollo de la auditoría en Inglaterra, a fines del siglo XIX e inicios del siglo XX se trasladaron hacia los Estados Unidos de Norte América muchos auditores ingleses que venían a auditar y revisar los diferentes intereses en este país de las compañías inglesas, dando así lugar al desarrollo de la profesión en Norte América, creándose en los primeros años de ese siglo el Instituto Americano de Contadores (American Institute of Accountants).

Es conveniente considerar que la contabilidad y la Auditoría que se realizaban en el siglo XIX y a principios del siglo XX no estaban sujetas a Normas de Auditoría o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por lo que la dificultad para ejecutarlos e interpretarlos generó en el primer cuarto del siglo XX una tendencia hacia la unificación o estandarización de los procedimientos contables y de auditoría, un ejemplo de esta aspiración son los folletos mencionados anteriormente que emitió el Instituto Americano de Contadores, así como el Sistema Uniforme de Contabilidad Hotelera emitido por la Asociación Hotelera del Estado de New York.

En 1917 el ya creado Instituto Americano de Contadores preparó a solicitud de la Comisión Federal de Comercio de USA un "Memorandum sobre las Auditorías de Balance General" que fue aprobado por la Comisión, publicado en el Boletín de la Reserva Federal y distribuido en forma de folleto a los intereses bancarios y de negocios y, a los contadores de ese país bajo el nombre de: "Contabilidad Uniforme, Propuesta presentada por el Comité de la Reserva Federal". Este folleto fue reeditado en 1918 bajo un nuevo título, "Métodos Aprobados para la Preparación de Estados de Balance General", indicando tal vez el cambio de nombre a una realización del enfoque utópico de la "contabilidad uniforme".



En 1929, el folleto fue revisado a la luz de la experiencia de la década transcurrida. En adición a un cambio del título, (que se convirtió en "Verificación de Estados Financieros" como evidencia de la creciente toma de conciencia acerca de la importancia del Estado de Resultado), la revisión contenía la significativa declaración de que "la responsabilidad por la extensión del trabajo requerido debe ser asumida por el auditor".

En 1936, el Instituto como vocero de una profesión que ya en esa fecha estaba bien establecida, revisó los folletos previos y emitió de forma independiente bajo su propia responsabilidad un folleto titulado: "Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes", aparecieron dos interesantes desarrollos de la profesión: El primero, que la palabra "verificación" utilizada en el título del folleto anterior, no es una representación exacta de la función del auditor independiente en el examen de los Estados Financieros de una entidad y, el segundo, la aceptación por el Instituto de la responsabilidad de la determinación y publicación de las normas y procedimientos de Contabilidad y Auditoría.

El aprovechamiento del trabajo de los auditores como parte del proceso de revisión de las Auditorías de Estados Financieros ha sido específicamente regulado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

### **2.3.3. Aspectos Generales en la Evolución de la Auditoría desde 1930**

Con la evolución de la sociedad, los gobiernos empiezan a normalizar los actos comerciales y a desarrollar las teorías impositivas, tanto las prácticas comerciales como la teoría tributaria, se enfoca en la contabilidad y

le imponen un papel social de generador de información económica confiable la que es usada entre los comerciantes para sus negociaciones y por el gobierno para la determinación de gravámenes.

Antes de 1900 la auditoría se desarrolló de manera intensiva en Europa principalmente en Inglaterra, Francia e Italia. Se tiene como dato que durante la Edad Media aparecieron las primeras asociaciones profesionales que se encargaban de ejecutar funciones de auditoría, destacándose los Consejos Londinenses en Inglaterra por los años de 1310 y el Colegio de Contadores de Venecia, en Italia, en los años de 1580. Luego de 1900 la auditoría fue llevada a los Estados Unidos de Norte América para prestar asesoría a los accionistas británicos, y es en esta nación donde mayores avances ha adquirido la auditoría hasta la época actual.

Paralelamente al crecimiento de la auditoría independiente en los Estados Unidos, se desarrollaban la auditoría interna y la auditoría gubernamental, las que entran a formar parte de la auditoría como rama de profesión contable. Es así como después de la Segunda Guerra Mundial se empieza hacer mención de la auditoría de gestión, la que es consecuencia de la auditoría financiero-contable, puesto que la información utilizada para verificar la gestión es producida por la contabilidad; sin embargo, la auditoría de gestión analiza la información desde el enfoque de la productividad buscando aumentar la eficiencia de los procesos y calidad y eficacia de los resultados, para llegar hasta la efectividad administrativa y la economía operativa de las decisiones administrativas.

Las primeras Auditorías existen desde el mismo momento en que existió el comercio, estas se llevaron a cabo de diferentes tipos. Estas fueron

revisiones meticulosas y detalladas de los registros para determinar si cada operación había sido asentada en la cuenta apropiada y por el importe correcto.

El propósito fundamental de estas primeras auditorias era detectar desfalcos y determinar si las personas en posición de confianza estaban actuando e informando de manera responsable.

Después de la Revolución Industrial el alcance y la complejidad de los negocios se ampliaron notablemente. Al aumentar en tamaño las compañías emplearon mayor número de personas y sus sistemas contables se volvieron mucho más desarrollados.

Con el desarrollo vertiginoso de las empresas que empleaban cientos y miles de trabajadores se hizo necesaria una organización empresarial que garantizara el registro y control eficiente. Se desarrollaron los principios de control interno en las grandes corporaciones. En estas circunstancias las auditorias detalladas resultaban antieconómicas. Se apuntan las auditorias internas que desempeñan un papel importante en el control de los recursos de las empresas. Comenzó el desarrollo de las auditorias por pruebas.

Si bien es cierto que el desarrollo de la contabilidad ha estado aparejado al desarrollo de la auditoria, también lo es que la auditoria es considerada como una disciplina independiente de la contabilidad debido al desarrollo alcanzado en el establecimiento de sus normas, principios, técnicas, métodos y tiene sus funciones propias y objetivos muy diferentes a los de la contabilidad.

La auditoria no registra y comunica datos (Función de la contabilidad) sino que estudia, evalúa e informa los resultados de las operaciones contables, de la actividad económica en general y sus resultados.

En la actualidad, debemos reconocer que la historia de la auditoría se ve altamente ligada a la contabilidad, fenómeno que genera confusión, al crear en el público general la idea de que la auditoría se limita al campo financiero-contable; por esto es prudente reiterar que la auditoría, en la actualidad, abarca una amplia gama de objetos de estudio o situaciones auditadas y que se ha convertido en una ciencia multidisciplinaria, razón por la que no se debe limitar a los asuntos financiero- contables ya que las técnicas de auditoría pueden y deben ser utilizadas en innumerables objetos de estudio que tengan necesidad de verificación para el cubrimiento total de las actuaciones que desarrollen los entes en busca de su objeto social.

La disciplina de la Auditoria ha estado en constante evolución para tratar de garantizar la fiabilidad de la información económico - financiera demandada socialmente.

En un principio la función de la Auditoría se limitaba a la mera vigilancia con el fin de evitar errores y fraudes. Hoy en día, la auditoria determina la veracidad de los estados financieros de las empresas, en cuanto a la situación patrimonial y los resultados de sus operaciones. En los últimos años se está imponiendo el Enfoque de Riesgo: estudiar los Riesgos de los fallos de los sistemas y no los sistemas en sí mismos. Los riesgos medioambientales se incluyen en la auditoría como contingentes o pasivos contingentes. Al Reino Unido se le Atribuye el origen de la Auditoría, entendida en términos de hoy en día.

La auditoria actual se divide en cuatro etapas fundamentales:

- Conocimiento del negocio del cliente.
- Evaluación y revisión del sistema de control interno. Es una de las fuentes fundamentales que determinan los tipos de procedimientos de auditoría y el alcance de las pruebas sobre los registros y las transacciones.
- Obtención de evidencias. El auditor recopila la información adquirida en las entrevistas previas con el cliente, que le permiten tener un conocimiento general del negocio, en la evaluación y prueba del control interno contable y la obtención de evidencia suficiente que fundamente la correcta elaboración de los estados financieros.
- Informe del auditor

Otros servicios de auditoría:

- Servicios de Auditoría Fiscal.
- Servicios de Consultoría y asesoría a la administración.
- Servicios a pequeños negocios.

Se considera que no es hasta el siglo XX donde la auditoria alcanza su actual desarrollo.

Entre los principales progresos de la auditoria en el siglo pasado se encuentran:

- Cambio de método de la auditoria pasando del examen detallado de las transacciones, al uso de técnicas de muestreo, incluyendo el muestreo estadístico.
- Mayor responsabilidad del auditor frente a "terceros" tales como dependencias gubernamentales, bolsas de valores y el público inversionista.
- Un cambio de énfasis en la determinación de lo razonable de los Estados Financieros.
- Reconocimiento de la necesidad de evaluar el control interno como base para determinar la oportunidad y la extensión de las pruebas de auditoría.
- Nuevos procedimientos de auditoría aplicable al procesamiento electrónico de datos y el uso de la computación en la auditoria.
- Necesidad de que los auditores encuentren medios para protegerse contra los litigios y ante el aumento del fraude administrativo.

#### **2.3.4. Auditorías relacionadas con la Contaduría Pública**

Existen diferentes tipos de Auditorías que se pueden relacionar o vincular con la Profesión Contable, las más resaltantes se definen a continuación:

**Ω Auditoría Externa:** Es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

**Ω Auditoría Interna:** Es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un profesional con vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir informes y formular sugerencias para el mejoramiento de la misma. Estos informes son de circulación interna y no tienen trascendencia a los terceros pues no se producen bajo la figura de la Fe Pública.

**Ω Auditoría Gubernamental:** Es el examen crítico y sistemático del sistema de gestión fiscal de la administración pública y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la

Nación, realizado por las Contralorías General de la República, Departamental o Municipal, con el fin de emitir un dictamen sobre la eficiencia, eficacia y economicidad en el cumplimiento de los objetivos de la entidad estatal sometida a examen, además de la valoración de los costos ambientales de operación del Ente, para así vigilar la gestión pública y proteger a la sociedad.

**Ω Auditoría Operacional:** Consiste en el examen y evaluación, que se realiza a una entidad para establecer el grado de Economía, Eficiencia y Eficacia en la planificación, control y uso de los recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades o materias examinadas, de acuerdo con los objetivos y metas previstos, incluye el examen de la organización, estructura, control interno contable, y administrativo, la consecuente aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la razonabilidad de los Estados Financieros, así como el grado de cumplimiento de los objetivos a alcanzar en la organización o entidad auditada.

**Ω Auditoría Financiera:** Consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y Estados Financieros de la entidad, para determinar si éstos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económico-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a las mismas y el control interno.



### 2.3.5. Auditoría Integral

Existen varias definiciones de auditoría en las que a través del tiempo se han mantenido constantes algunos componentes. A este ente se le consideraba como un supra control, que revisaba, verificaba y evaluaba la exactitud y confiabilidad de la gestión económica e información financiera producida por una entidad, a fin de establecer si se ajustaba a lo establecido por la ley o costumbre. Básicamente esto es lo que en forma muy sucinta expresa el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua sobre la palabra "AUDITAR" que es una traducción del inglés "TO AUDITE".

Estos conceptos, en que se veía al auditor como un inquisidor que busca errores y culpables; un ser insociable, seco, prepotente y carente de sensibilidad humana, que hace cambiar a la gente y a las empresas a unas leyes inmutables e inflexibles cuyos razonamientos en muchas oportunidades sólo él conocía, y que generaba miedo y terror, permanecieron sin modificación, durante varias décadas.

Desde comienzos de los años 90 hasta los albores del siglo XXI, la auditoría se ha posicionado no sólo como el examen crítico de cifras y bienes materiales económicos, sino como la relación psicosocial de seres humanos que aunque falibles, son los que conforman las nuevas arquitecturas organizacionales de las empresas, que han sufrido grandes cambios dentro del contexto económico mundial y local.

Las economías a escala han roto las fronteras y obligado a que se cree una nueva cultura, la del cambio, que implica más oportunidades externas y el nacimiento de una nueva conciencia empresarial, que finalmente halló

razón a la visionaria labor del auditor que desde comienzos de la década de los ochenta modificó tajantemente su posición policiva por la de evaluador y consultor en ese proceso de cambio, que a la par con las nuevas oportunidades veía amenazas potenciales y debilidades al seno de las entidades que hacían ingentes esfuerzos por adaptarse a ese nuevo entorno.

Es así como la revisión, verificación y evaluación en torno a la confiabilidad de la gestión económica e información financiera producida por una entidad, cambian su connotación simple de si se ajustan a la ley o costumbre por el de la razonabilidad expresada en función al alcance y profundidad de las pruebas que un auditor practique y sobre todo por las sugerencias y recomendaciones que este formule en sus informes, más que las glosas y errores encontrados.

Se plantea la auditoria integral, pero aún persiste la imagen del auditor tradicional que es contratado para encontrar el error y el culpable, más no la causa del error.

Finalmente el concepto de auditoria integral empieza a tener su asentamiento, porque las empresas, los gobiernos, los usuarios de la información y obviamente los auditores ven la necesidad de cambiar las viejas estructuras de evaluación financiera que generalmente se realiza en forma esporádica, por una de carácter permanente, con cobertura total, para lo cual debe utilizar todas las herramientas existentes de auditoria, ser agente del cambio mediante la evaluación del control interno, del desempeño, del cumplimiento de normas legales, de los sistemas, de los aspectos del medio ambiente y de los estados financieros, en busca del mejoramiento institucional, a través de sugerencias, instrucciones e informes,

y por cuanto es más fácil evaluar controles que filtran los errores y desviaciones antes o en el momento en que ello suceda, a descubrirlos en forma posterior.

Al hablar de integridad se puede mencionar una frase del saber popular que dice: "Un árbol nunca produce todos sus frutos en una sola rama". Esto se puede aplicar en lo que toca a la auditoria integral, por cuanto los exámenes de las empresas no se deben centrar en una sola área, pero por exigencia de los mismos auditados, este trabajo se enfocó en la parte financiera, en los resultados a nivel inmediato y a posteriori o sobre temas exclusivos: tributarios, operativos, administrativos, de costos, y otros tópicos que vistos en forma individual por lo general se apartaban de la visión conjunta de la empresa, y de sus posibles y latentes riesgos potenciales en un entorno de vertiginosos y constantes cambios.

A la par con las nuevas tendencias económicas, sociales, políticas, tecnológicas y de mercadeo, no solo los conceptos tradicionales de los empresarios e inversionistas cambiaron en cuanto a los nuevos estilos de gestión y modelos administrativos, sino que ampliaron su corta visión del real papel del control interno en las organizaciones y terminaron por reconocer el nuevo rol e imprescindible papel que la auditoria desempeña actualmente como uno de los agentes garantes en los procesos de cambio económico.

Uno de los primeros pasos hacia el nuevo concepto de la auditoria integral, consistió en el reconocimiento de los empresarios de mejorar y rediseñar sus conceptos y sistemas de control, como una responsabilidad al seno de cada organización y de cada uno de los componentes del recurso humano, para llevar a cabo la implantación de sistemas continuos de

mejoramiento de la calidad en sus procesos fabriles, de comercialización y/o de servicios ofrecidos en un mercado cada vez más exigente y competitivo.

El control, contrariamente a lo que muchos piensan, no nace de la desconfianza hacia quienes trabajan en una empresa, pero tampoco es equivalente al término vigilancia y menos sinónimo de poder, por parte de quienes deben estructurarlo y mantenerlo.

El control, a pesar de su importancia, se circunscribe a los procedimientos que se utilizan para analizar medir y corregir las desviaciones o deficiencias de función. Vale decir: su finalidad no es la de diagnóstico, sino la de protección, prevención y corrección.

En su obra "Introducción a la Revisoría Fiscal", Samuel Alberto Mantilla define el control como "un conjunto de normas, procedimientos y técnicas a través de los cuales se mide y corrige el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y metas".

Entonces se puede afirmar que el control, para ser efectivo, requiere de una buena dosis de retroalimentación, que es otra forma de control, y a partir de la cual se comparan los resultados entregados por el sistema, con los planeados, para efectos de determinar las desviaciones y hacer las correcciones que sean necesarias.

De lo anterior se puede colegir que la planeación es fundamental para poder aplicar el control, porque es básicamente el punto de referencia para medir las desviaciones, si las hay, y sugerir las correcciones, en busca de una buena calidad en la administración, que es otro de los pilares del control,

ya que las falencias de esta, se evidencian en el control que se le aplique a la gestión.

El control es piedra angular en cualquiera de los modelos evaluativos, por cuanto tiene vida propia, y una sana administración se evitaría problemas si hiciera uso de él en procura de los objetivos y metas.

Retomando el concepto de Auditoría que se tenía por parte del conglomerado empresarial y de la misma profesión Contable, se puede afirmar que era la revisión y exploración crítica que ejecutaba un Contador Público de los controles internos básicos, de los libros de contabilidad y de los estados financieros de una empresa o ente económico antes de expresar una opinión sobre su confiabilidad.

Para desarrollar esa labor se necesitaba un profesional enmarcado dentro de algunos aspectos del control con buenos conocimientos de finanzas y con independencia para poder opinar sobre las situaciones encontradas, las cuales trascendían a los estamentos superiores y a algunas entidades del Estado.

Lo anterior nos muestra como el trabajo se circunscribe básicamente a algunos aspectos de la empresa, pero la cobertura no era de gran importancia dado que el entorno, la gestión, el cumplimiento de normas, el medio ambiente, no eran tenidos en cuenta.

Fue así como por dedicarse a un solo punto dejando de lado áreas importantes, la Auditoría tradicional empezó a tener tropiezos y los empresarios no veían valor agregado en ella y además muchas empresas

empezaron a entrar en crisis lo cual agravó la situación de la auditoría porque se le ha responsabilizado en gran parte de ella.

Como respuesta a lo anterior se inició un proceso de cambio en el que indiscutiblemente han incidido la globalización e internacionalización de la economía que ha roto con todas las fronteras comerciales, el avance de las comunicaciones, que ha llevado a muchas empresas a ser de carácter virtual, el determinar que el recurso humano es un activo muy importante en el desarrollo de las instituciones y al que se le debe prestar especial atención, la incidencia que las empresas tienen en la degradación del medio ambiente y la ubicación de éstas dentro de la comunidad, que la hacen parte de ella, por lo cual debe existir armonización para un mejor vivir. Además, todos hacemos parte de un Estado y en la medida que lo fortalezcamos, los beneficios van a ser redistribuidos equitativamente y seguramente saldrán favorecidas las clases desposeídas por lo que se debe procurar que las obligaciones con él, sean cumplidas cabalmente.

Con los conceptos enunciados, la auditoría empezó a tener un vuelco porque nacieron otros factores que en su evaluación debía tener en cuenta, y es así como se empezó a hablar de auditoría integral, que debe ejercer una labor de cobertura total, nacida de un proceso continuo que se inicia desde el origen de la operación, se mantiene durante su desarrollo y termina con su fenecimiento; el resultado obtenido, que se evidencia a través de la contabilidad y la información generada por ésta, son la base para la evaluación de los resultados y su incidencia hacia el futuro.

Resumiendo: el paso que se está dando, al pasar de la auditoría financiera, o tradicional, a la auditoría integral, está sintonizando a los entes económicos y al profesional contable con la realidad que se vive en los

diferentes países, por cuanto a pesar de que las empresas en un buen número están ubicadas en el sector privado, no implica que no haya obligaciones con la comunidad, tal como se mencionó en otro acápite, puesto que aspectos como el medio ambiente, los impuestos, el talento humano, la información financiera, entre otros, y en los cuales están subsumidas todas las instituciones, requieren para la evaluación de los aspectos mencionados, de profesionales comprometidos con su disciplina, con su comunidad, con su formación, que no necesariamente realicen su trabajo en forma unipersonal, si no a partir de equipos de trabajo, en donde él será el líder, apoyado muy seguramente por profesionales de otras características, quienes le colaborarán en los aspectos de su especialidad, para efectos de cumplir con su misión de dar fe pública.

Uno de los aspectos esenciales que deben guiar el trabajo de los profesionales contables, es el referente a la ética profesional, porque es partir de ella que toda labor realizada tendrá garantía de que se ha efectuado dentro de unos principios de sano ejercicio profesional.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha impartido los siguientes principios, que todo contador debe tener en cuenta, para el ejercicio de sus labores profesionales como son los siguientes:

1. Independencia.
2. Integridad.
3. Objetividad.
4. Competencia profesional y debido cuidado.
5. Confidencialidad.
6. Comportamiento profesional.

## 7. Aplicación de normas o estándares técnicos.

Otro de los grandes pasos dados en esta evolución, fue la de reconocer el nuevo papel del auditor, como la del asesor y consultor en el diseño implementación y montaje de las nuevas arquitecturas empresariales, pero la mayor evolución se da en torno a auditoria integral, quien debe abocar los retos de garantizar a los diferentes usuarios internos y externos de la empresa, no solamente que la información financiera producida por esta sea confiable, sino que las entidades minimicen los riesgos y puedan cumplir sus metas y objetivos propuestos, en forma eficiente.

La información "no financiera" cobra mayor importancia y se puede decir que sus apreciaciones, juicios, conceptos, sugerencias, recomendaciones e instrucciones se presentan casi en línea con los hechos y en oportunidades en forma apriorística, la auditoria integral retroalimenta y entrega un valor agregado a todo el proceso de gestión y toma de decisiones, de la cual se sustrae conservando su independencia pero convirtiéndose en un permanente evaluador, en el juez que debe dirimir conflictos, obrando como un educador, un líder que motiva las acciones, siempre enmarcado en un sano criterio de neutralidad.

En varias ocasiones se ha tocado lo pertinente al valor agregado, que debe tener el trabajo del auditor integral, pero no se ha hecho un pare, para analizar que es lo que se debe entender por ello.

El valor agregado se refiere a que todo trabajo que emprenda un auditor integral, lo debe realizar al amparo de las más estrictas medidas de calidad profesional, imprimiéndole un sello de garantía a los resultados y de



consistencia a las diferentes áreas evaluadas, con lo cual la información que se entrega, va a ser de utilidad a los diferentes usuarios y además, le va a permitir al profesional, que esa misma calidad le facilite ubicar sus honorarios en un importante nivel.

Las recomendaciones que se entreguen, como parte de los informes, deben de tener la calidad que se comentaba anteriormente, porque su aplicación debe incidir en la mejora de la eficiencia, la eficacia, la economía y el medio ambiente, entre otros aspectos.

Según la Fundación Canadiense para la Auditoria Integral, "eficacia" significa que se han logrado los objetivos y "eficiencia" que los objetivos se alcanzaron utilizando los menores recursos posibles. Entonces, un ente económico eficiente, es necesariamente efectivo y para poder ser eficiente debió minimizar los recursos.

### **2.3.5.1 Definiciones y Objetivos**

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.

**Bravo (2003)**, indica que la auditoria integral es la ejecución de exámenes estructurados de programas, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad publica o privada, con el propósito de

medir e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos operativos. En síntesis la auditoría integral es el proceso que tiende a medir el rendimiento real con relación al rendimiento esperado. La auditoría integral inevitablemente tenderá a formular recomendaciones destinadas a mejorar el rendimiento y alcanzar el existo deseado

Según, **Alderuccio, Guillermo V. (2005)**, la Auditoría integral, es el informe realizado por un contador público matriculado, donde coordina en forma interactiva e interdisciplinaria a otros profesionales y técnicos. En la auditoría integral, la Información financiera, económica, la calidad, las normas, leyes y resoluciones nacionales e internacionales son los censores utilizados para que los estados contables, con sus notas, cuadros y anexos, agreguen valor científicamente a los usuarios. Cada especialista trabaja un plan con el objeto de un informe final anual o intermedio.

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:

1. Determinar, si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
2. 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.

3. Evaluar la estructura del control interno del ente con el alcance necesario para dictaminar sobre el mismo.
4. 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.
5. Evaluar los mecanismos, operaciones, procedimientos, derechos a usuarios, responsabilidad, facultades y aplicaciones específicas de control relacionadas con operaciones en computadora.
6. 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.

#### **2.3.5.2. Principios generales de Auditoria Integral**

La visión que deja establecida la auditoria integral, es que va mas allá de las definiciones técnicas y del alcance propiamente tal, es mas bien, a nivel filosófico conceptual, la idea es que se internalicen como auditores el hecho de que el mercado y por ende los clientes, se han globalizado, lo cual provoca que cada vez mas ellos exijan exámenes integrales, los cuales van mucho mas allá de lo financiero –tributario.

En definitiva debemos entender a la auditoría integral, desde la perspectiva del servicio que nuestros clientes esperan, recordemos que el principio básico que rige nuestra economía global, es que el cliente es el rey, el es quien solicita el servicio, es el quien le asigna el valor, no nosotros, por lo tanto, es nuestra responsabilidad enfrentar este nuevo escenario.

El fundamento filosófico de la auditoría está basado en los siguientes principios:

**Independencia:** Determina que en todas las tareas relacionadas con la actividad, los miembros del equipo de auditores, deberán estar libres de toda clase de impedimentos personales profesionales o económicos, que puedan limitar su autonomía, interferir su labor o su juicio profesional.

**Objetividad:** Establece que en todas las labores desarrolladas incluyen en forma primordial la obtención de evidencia, así como lo atinente a la formulación y emisión del juicio profesional por parte del auditor, se deberá observar una actitud imparcial sustentada en la realidad y en la conciencia profesional.

**Permanencia:** Determina que la labor debe ser tal la continuación que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus etapas desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exente, concomitante y posterior por ello incluye la inspección y contratación del proceso generador de actividades.

**Certificación:** Este principio indica que por residir la responsabilidad exclusivamente en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza es decir,

tienen el sello de la fe pública, de la refrenda de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentamiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones son revestidas de verdad y certeza.

**Integridad:** Determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustancialmente económico, incluido su entorno. Esta contempla, al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

**Planeamiento:** Se debe definir los objetivos de la Auditoria, 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 auditoria 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 auditoria, 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.

### **2.3.5.3. Normatividad**

Este ha sido uno de los aspectos que ha generado polémica, por cuanto hay quienes comentan que no existen unas normas que rijan la auditoría integral, como el caso de Jorge Voss (1997) quién afirma que "No es posible realizar una auditoría con el fin de emitir un informe a terceros sin tener normas o parámetros de referencia. Es necesaria la existencia de criterios apropiados, relevantes y convenidos, sobre los cuales basar los exámenes y opiniones resultantes de los auditores. En ausencia de tales criterios, los auditores no podrían formular conclusiones que un tercero aceptaría como objetivas y los informes resultantes podrían ser considerados parciales muy subjetivos.", fue en junio del 2000 donde el IAASB emite una Norma Internacional sobre Servicios de Aseguramiento conocido como el International Standard On Assurance Engagements (ISAE), donde es de aquí, donde se basa dicha Auditoría.

Cuando se hizo referencia a los aspectos éticos que se debían tener en cuenta para efectos del ejercicio profesional, en el punto de aplicación de normas y estándares técnicos, se comentó que en defecto de normas propias de cada país, se deben aplicar las normas internacionales de auditoría. Sin

embargo, Jaime Hernández, en sendos trabajos presentados en Lima y en San Juan de Puerto Rico afirma que los principios que se deben cumplir con estricta rigurosidad, son los siguientes:

- Ω **Permanencia:** Este principio de auditoria integral determina que la labor debe ser de tal forma continua, que permita una supervisión constante sobre las operaciones en todas sus fases, desde su nacimiento hasta su culminación, ejerciendo un control previo o exante, perceptivo o concomitante, y posterior o expofacto, por ello incluye la inspección y constatación de todo el proceso decisional generador de actividades.
  
- Ω **Oportunidad:** Este principio determina que las labores que se llevan a cabo deben ser eficientes en términos de evitar el daño, por lo que la verificación y constatación de los hechos deben ser anteriores al suceso de los mismos, con el fin de poder efectuar correcciones de las desviaciones con respecto de los parámetros preestablecidos, lo cual evitará la incurrencia de costos en términos dinerarios o de recursos. Este principio por lo tanto genera una acción de prevención como valor agregado de la auditoria.
  
- Ω **Integralidad:** Este principio de auditoria integral determina que las tareas deben cubrir en forma integral todas las operaciones, áreas, bienes, funciones y demás aspectos consustanciales al ente económico, incluido su entorno. Esta norma contempla al ente económico como un todo compuesto por sus bienes, recursos, operaciones, resultados, etc.

**Ω Certificación:** Este principio de auditoría integral determina que, por residir la responsabilidad exclusivamente, en cabeza de contadores públicos, los informes y documentos suscritos por el auditor tienen la calidad de certeza, es decir tienen el sello de la fe pública, de la refrendación de los hechos y de la atestación. Se entiende como fe pública el asentimiento o aceptación de lo dicho por aquellos que tienen una investidura para atestar, cuyas manifestaciones están revestidas de verdad y certeza."

#### **2.3.5.4. Componentes de la Auditoría Integral**

La auditoría integral no se puede catalogar como una sumatoria de auditorías individuales, o una extensión de la financiera por cuanto para el juicio profesional, se deben analizar en su conjunto, viéndola como un todo, a pesar de que el enfoque del trabajo deba hacerse por áreas, siempre estarán interrelacionadas, sin que prime importancia especial por alguna, como se ha venido comentando, las auditorías que se deben llevar a cabo dentro de la auditoría integral, son las siguientes:

- Ω De control interno.
- Ω De gestión.
- Ω De cumplimiento.
- Ω Financiera



**Auditoría del control interno:** A través de ella se evalúa y se entrega una opinión acerca de si el sistema es eficiente, confiable y cumple con la normatividad aplicable.

El control interno es un proceso en el que están involucrados la junta directiva, el comité de gerencia y todos los componentes de la planta de personal, a través del cual se busca seguridad razonable, en busca de eficiencia en las operaciones de la empresa, confianza en todos los componentes de la información financiera y cumplimiento de todos los aspectos legales.

El sistema de control interno que haya acogido un ente, en la medida que sea aplicado en la forma y tiempo preestablecido puede brindar seguridad razonable, pero para ello es menester tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Ω Ambiente de control.
- Ω Evaluación de riesgos.
- Ω Actividades de control.
- Ω Información y comunicación.
- Ω Supervisión y seguimiento

Para llevar a efecto todos los puntos listados, se necesita compromiso institucional, que cobija desde el presidente del más alto órgano de administración, pasando por el representante legal y colaboradores cercanos, hasta el más humilde de los cargos.

**Auditoría de gestión:** A través de ella se evalúa la eficiencia de la administración en la consecución de los objetivos propuestos y en el manejo

de los recursos, para determinar si se cumplió con las obligaciones y atribuciones encomendadas en forma efectiva, económica y oportuna.

Para llevar a efecto esta área, el programa de trabajo debe contener los siguientes aspectos, para lo cual se requiere tener presente la particularidad del ente económico que se analiza en cuanto al objeto social, el alcance territorial, el alcance poblacional, los recursos disponibles etc.

- Ω Evaluación de la gestión general de la empresa
- Ω Evaluación de la gestión del recurso humano.
- Ω Evaluación de la gestión de los aspectos financieros.
- Ω Evaluación de la gestión de los aspectos administrativos.
- Ω Evaluación de la gestión de los aspectos comerciales y de producción

**Auditoría de cumplimiento:** A través de ella se evalúa si las operaciones financieras, administrativas, económicas o de otra índole ocurridas en un ente económico se efectuaron de acuerdo con la normatividad vigente en el campo laboral, comercial, tributario, del medio ambiente, entre otros, y de acuerdo con los estatutos y demás reglamentos institucionales, todo encaminado a la búsqueda de los objetivos propuestos.

**Auditoría Financiera:** A través de ella se evalúan los estados financieros, con el objetivo de determinar su razonabilidad o certeza razonable, que se hayan preparado de acuerdo con las normas de contabilidad y se hayan hecho las revelaciones pertinentes.

El alcance de esta auditoria debe ir hasta la evaluación de los documentos que soportan las transacciones y se registran en la contabilidad,

representan, con certeza razonable, las operaciones efectuadas en todas las áreas del ente económico.

### **2.3.6. Auditoría Integral y Servicios de Aseguramiento**

IFAC ha desarrollado a través de su Consejo de Estándares Internacionales de Auditoría y Servicios de Aseguramiento una “Estructura conceptual” y un “conjunto de Principios Generales” construido a partir del enfoque existente de auditoría y de las competencias que han generado la confianza que los usuarios colocan en la función de auditoría para mejorar la credibilidad de los estados financieros y de la información de una amplia variedad temática. Esto incluye los atributos de objetividad; independencia y habilidades que diferencian la seguridad provista por un contador profesional de aquella provista por otro profesional.

El consejo de estándares internacionales de auditoría y servicios de aseguramiento reconoce que si bien la auditoría de estados financieros tradicionalmente ha sido el servicios que define la profesión, ahora existe la necesidad de orientar un amplio rango de servicios de seguridad como paso importante en el posicionamiento de la profesión para asumir los cambios futuros. Esta demanda creciente de seguridad sobre una amplia variedad de temática cree la necesidad de estándares internacionales si internacionalmente la profesión presenta sus credenciales como “proveedor de seguridad” de base amplia.

La auditoría que ha caracterizado los servicios del contador público es la financiera, cuyo objetivo es la revisión o examen de los estados financieros con la finalidad de emitir una opinión o dictamen acerca de que si los mismos

están preparados de acuerdo a un marco de referencia para informes financieros. Antes las crecientes necesidades de las empresas, en las últimas décadas se han incorporado al campo de la auditoria las auditorias no financieras practicadas por los contadores públicos independientes o dependientes o por profesionales distintos de la profesión contable, a estas auditorias se le denominan de acuerdo a los objetivos específicos que puedan perseguir.

Todas estas nuevas apariciones se pueden interpretar como un campanazo de alerta para las auditorias financieras e internas tradicionales, en el sentido que sus objetivos y alcances no satisfacen las necesidades de los usuarios principales de la información: Administradores, Inversionistas, Gobierno y la Comunidad en general.

Si se tiene en cuenta que el alcance de una auditoria financiera toca aspecto de la auditoria no financiera con alcances, desde luego, más limitados y para evitar que las empresas se llenen de especialistas en algo que podría ser suministrado en un servicio integral del contador publico que desarrolla la auditoria financiera, lo que se logra con todo estos es que la auditoria la desarrolle los contadores públicos y que responda a las necesidades crecientes de los usuarios de la información y a esto se le denomina Auditoria Integral.

#### **2.3.6.1. Auditoría Integral como Servicio de Aseguramiento**

Según **Yanel Luna (2003)** “La auditoria integral es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un periodo 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 las temáticas y los criterios o los indicadores establecidos para su evaluación

La auditoría integral se enmarca en un servicio de aseguramiento, con todos los elementos señalados en la norma internacional sobre estas clases 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 (Internacional Standard on Assurance Engagements – ISAE, en inglés), en la establece una estructura conceptual para los servicios de aseguramiento que tienen como objeto fortalecer la credibilidad de la información a un nivel alto y moderado.

Uno de los objetivos de la estructura conceptual incluida en la norma, es diferenciar un servicio de aseguramiento con otro servicio prestado por la profesión contable, lo cual no quiere decir que los contadores profesionales no deben 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:

1. 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)

2. Establecer estándares para y proveer orientación dirigida a los contadores profesionales en prácticas públicas en relación con el desempeño de los contratos que tienen la intención de proveer un nivel alto de aseguramiento ( párrafos 31-74)
3. Actuar como una estructura conceptual para el desarrollo por parte de IAASB estándares específicos para tipos particulares de servicios d 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: sino existiera 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 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 la Norma Internacional de Auditoría (ISAs). Por ejemplo no aplica a una auditoría o revisión de estados financieros.

#### **2.3.6.2. 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 sistema en cuestión está en conformidad, en todos los aspectos importantes, con criterios adecuados, mejorando, de esta manera, la probabilidad de que la información va 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 que se trate.

Existe una amplia serie de servicios de aseguramiento que incluye cualquiera de las combinaciones siguientes:

1. Contratos para informar acerca de un amplio espectro de asuntos que comprenden tanto información financiera como no financiera.
2. Contratos que pretenden suministrar niveles elevados o moderados de confiabilidad.
3. Contratos de atestación y presentación directa de informes.
4. Contratos sobre información tanto interna como externa.

### 2.3.7. Papeles de Trabajo

Son el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

El objetivo general de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada que una auditoría se hizo de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los papeles de trabajo, dado que corresponden a la auditoría del año actual son una base para planificar la auditoría, un registro de las evidencias acumuladas y los resultados de las pruebas, datos para determinar el tipo adecuado de informe de auditoría, y una base de análisis para los supervisores y socios.

### 2.3.8. Los Servicios

Los servicios de acuerdo a la economía son un conjunto de actividades que buscan responder a las necesidades de un cliente.

#### 2.3.8.1. Características de los Servicios

Los servicios pueden presentarse de acuerdo a diferentes características como son:

- **Intangibilidad:** Es la característica principal de los servicios, consiste en que estos no pueden verse, probarse, sentirse, oírse



ni olerse antes de ser contratados los servicios no se pueden inventariar ni patentar.

- **Heterogeneidad:** Dos servicios pueden ser similares pero nunca serán idénticos o iguales. Esto por varios motivos: las entregas de un mismo servicio son realizadas por personas a personas, en momentos y lugares distintos. Cambiando uno solo de estos factores el servicio ya no es el mismo, incluso cambiando sólo el estado de ánimo de la persona que entrega o la que recibe el servicio.
- **Inseparabilidad:** En los servicios la producción y el consumo son parcial o totalmente simultáneos. A estas funciones muchas veces se puede agregar. Esta inseparabilidad también se da con la persona que presta el servicio.
- **Naturaleza perecedera:** Los servicios no se pueden almacenar, por la simultaneidad entre producción y consumo. La principal consecuencia de esto es que un servicio no prestado, no se puede realizar en otro momento, por ejemplo un vuelo con un asiento vacío en un vuelo comercial.
- **Ausencia de propiedad:** Los compradores de servicios adquieren un derecho a recibir una prestación, uso, acceso o arriendo de algo, pero no la propiedad del mismo. Luego de la prestación sólo existen como experiencias vividas

### 2.3.9. La Pequeña y Mediana Empresa

La pequeña y mediana empresa son unidades de explotación económica realizadas por una persona jurídica que efectúe actividades de producción de bienes industriales y de servicios conexos.

#### 2.3.9.1. Características de la Pequeña Empresa

Tiene determinadas características que la distinguen de otros tipos de empresa (micro, mediana o grande empresa). Sus características principales son:

- Ritmo de crecimiento por lo común superior al de la microempresa y puede ser aún mayor que el de la mediana o grande.
- Mayor división del trabajo (que la microempresa) originada por una mayor complejidad de las funciones; así como la resolución de problemas que se presentan; lo cual, requiere de una adecuada división de funciones y delegación de autoridad.
- Requerimiento de una mayor organización (que la microempresa) en lo relacionado a coordinación del personal y de los recursos materiales, técnicos y financieros.
- Capacidad para abarcar el mercado local, regional y nacional, y con las facilidades que proporciona la red de Internet, puede

traspasar las fronteras con sus productos (especialmente si son digitales, como software y libros digitales) y servicios.

- Está en plena competencia con empresas similares (otras pequeñas empresas que ofrecen productos y/o servicios similares o parecidos).
- Utiliza mano de obra directa, aunque en muchos casos tiene un alto grado de mecanización y tecnificación.
- El número de persona! tiene un límite inferior y otro superior. Por ejemplo, en México oscila entre 11 y 50.
- En muchos casos son empresas familiares; en las cuales, a menudo la familia es parte de la fuerza laboral de la *pequeña empresa*. Por ejemplo, el esposo es el gerente general, la esposa la gerente comercial, el hijo mayor el jefe de ventas, etc., y además, todos ellos participan de una u otra manera en la producción o prestación de servicios.
- Su financiamiento, en la mayoría de los casos, procede de fuentes propias (ahorros personales) y en menor proporción, de préstamos bancarios, de terceros (familiares o amistades) o de inversionistas.
- El propietario o los propietarios de *pequeñas empresas* suelen tener un buen conocimiento del producto que ofrecen y/o

servicio que prestan y además, sienten pasión, disfrutan y se enorgullecen con lo que hacen.

- El flujo de efectivo es uno de los principales problemas con los que atraviesa la pequeña empresa, especialmente en sus inicios.
- Realizan compras de productos y servicios a otras empresas y hacen uso de las innovaciones, lo cual, genera crecimiento económico.
- Proporciona a la economía beneficios catalíticos. Contribuye a la producción nacional y a la sociedad en general, aparte de los gastos y ganancias que generan.
- Un buen porcentaje de pequeñas empresas opera en la casa o domicilio de sus propietarios. Por ejemplo, peluquerías, consultorías, etc.
- Tiene sistemas administrativos menos jerárquicos y una fuerza laboral menos sindicalizada que la mediana y grande empresa.
- En muchos casos, son proveedores de medianas y grandes empresas.

### 2.3.9.2. Características de la Mediana Empresa

- *Cuantitativa*: De acuerdo a la calidad del personal o facturación.
- *Cualitativa*: Indica que una empresa es mediana si cumple con dos o más de las siguientes características:
  - a. Administración independiente (generalmente los gerentes son también propietarios).
  - b. Capital suministrado por propietarios.
  - c. Fundamentalmente área local de operaciones.
  - d. Tamaño relativamente pequeño dentro del sector industrial que actúa.
  - e. Entre 50 y 500 empleados.

### **2.3.9.3. Características de la Pequeña Empresa según el BA VEN-NIF 1 aprobado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela – FCCPV**

*En agosto de 2006, el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, reunido en Valencia, estado Carabobo, aprobó el cronograma de adopción siguiente:*

- *Para las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como pequeñas y medianas entidades (PYME), en el ejercicio económico que finalice el 31 de diciembre de 2008 o inmediatamente posterior.*

- *Para las pequeñas y medianas entidades (PyME), en el ejercicio económico que finalice el 31 de diciembre de 2010 o inmediatamente posterior.*

### **OBJETIVO**

*Este Boletín de Aplicación tiene el propósito de establecer la definición de pequeñas y medianas entidades a los fines de la determinación de la fecha de aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), definidos en el (BA VEN-NIF 0), en la preparación y presentación de la información financiera en Venezuela.*

### **PLANTEAMIENTO**

*De acuerdo con lo establecido en el párrafo 2 de este pronunciamiento, en concordancia con el párrafo 6 de la NIIF 1, para las entidades en general, excepto las que cotizan en el mercado de valores y las que califiquen como pequeñas y medianas entidades (PYME), el período de transición comprende desde el inicio del ejercicio económico **finalizado el 31 de diciembre de 2007** o inmediatamente posterior; en tanto que para las pequeñas y medianas entidades será desde el inicio del ejercicio **económico que finalice el 31 de diciembre de 2009** o inmediatamente posterior.*

*En diferentes normativas vigentes en Venezuela se encuentran definidas las pequeñas y medianas empresas; pequeñas y medianas industrias; grandes empresas, cuya clasificación se basa en cantidad de trabajadores y monto de sus ingresos netos, no existiendo un criterio único en los parámetros utilizados para tales clasificaciones.*

### **ACUERDO**

*Para establecer las categorías de pequeñas y medianas entidades, a los efectos del Plan de Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en Venezuela, se tomarán en consideración cualesquiera de los parámetros siguientes:*

- *Cantidad de trabajadores promedio anual.*
- *Volumen de ingresos netos de descuentos, rebajas y devoluciones.*

*Cuando se trate de “holding”, así como sus afiliadas o asociadas, para ser considerada pequeña y mediana entidad, los parámetros se evaluarán tomando en cuenta el del grupo consolidado o combinado en sus estados financieros.*

Únicamente a los efectos de este pronunciamiento, se consideran trabajadores todas aquellas personas que participen en la actividad operativa de la entidad, con independencia del vínculo existente con la respectiva entidad, entre otros: personal “outsourcing” en actividades medulares.

Para la clasificación como pequeña o mediana entidad, a los fines de la determinación de la fecha de aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), definidos en el (BA VEN-NIF 0), la entidad no debe superar cualquiera de los valores siguientes:

<b>SECTOR</b>	<b>PARÁMETRO</b>	<b>VALOR</b>
<b>Industrial</b>	Trabajadores Ingreso neto	250 750.000 UT (*)
<b>Comercial</b>	Trabajadores Ingreso neto	500 1.000.000 UT (*)
<b>Servicio</b>	Trabajadores Ingreso neto	100 500.000 UT (*)
<b>Agrícola o pecuario</b>	Trabajadores Ingreso neto	50 300.000 UT (*)

## **2.4. Resumen de las Declaraciones de Normas de Auditoría Vs. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría**

### **2.4.1. Resumen de las Declaraciones de Normas de Auditoría (DNA)**

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

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

- DNA 0: Normas de Auditoría de Aceptación General
- DNA 01: Papeles de Trabajo.
- DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente.
- DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia.
- DNA 04: El informe de control interno.
- DNA 05: Efecto de la función de auditoría Interna en el alcance del examen del contador público independiente.
  - DNA 06: Planificación y supervisión.
  - DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas.
  - DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor.
  - DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión.
  - DNA 10: Evidencia comprobatoria.
  - DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros.
- DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional.
- DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

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

La Norma de Auditoría aprobada y adoptada por los miembros colegiados de la profesión contable en Venezuela son las siguientes:

*Norma Relativa a la capacidad y personalidad profesional del auditor.*



- a. El trabajo de auditoría, con la finalidad de emitir una opinión profesional sobre estados financieros, debe ser desempeñado por personas que teniendo título universitario de contador público nacional o revalidado, o licencia otorgada legalmente, tenga capacidad como auditores.
- b. El auditor (en adelante es utilizado el término auditor, el cual debe ser asumido como contador público en el ejercicio independiente) está obligado a emplear el mayor celo y diligencia en la realización de su examen y la preparación de su informe.
- c. El auditor está obligado a mantener una actitud de objetividad e independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

*Normas sobre Organización y Ejecución del trabajo.*

- a. El trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente. Los asistentes que se empleen deben ser responsablemente supervisados.
- b. El auditor debe efectuar un estudio y evaluación del control interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar.
- c. El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente; mediante inspección, observación, confirmación e

indagación; para proporcionar una base razonable con el fin de emitir un informe respecto a los estados financieros.

*Normas Relativas al Dictamen.*

- a. El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad y aceptación general.
- b. A menos que el contador público haga una declaración expresa n contrario, se considerará que él estima que las revelaciones incluidas en las notas de los estados financieros están razonablemente presentada.
- c. El informe debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros, tomados en conjunto; o una opinión: con salvedad, abstención o negación, en estos casos debe indicarse las razones para el tipo de opinión.
- d. En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con alguna información financiera, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información financiera. Si se ha realizado algún examen de ella, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume.

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

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

#### *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.

#### *Propiedad y custodia de los papeles de trabajo*

Los papeles de trabajo son propiedad del Contador Público. El derecho de propiedad del Contador Público, sin embargo, está sujeto a limitaciones de ética vinculadas a la relación confidencial con los clientes, de acuerdo con el Código de Ética Profesional y lo previsto en el Art. 11 de la Ley de Ejercicio de Contaduría Pública.

### ***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.

### ***Solicitud de información al abogado del cliente***

La carta solicitando información del abogado del cliente es el medio principal para corroborar la información dada por la Gerencia referente a litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal.

***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.

El título “Informe de Control Interno”, se usa a lo largo de este pronunciamiento. En la práctica profesional, en nuestro país se utilizan títulos como “Carta a la Gerencia”, “Carta de Recomendaciones” u otra similar para informes con el mismo objetivo.

#### *Antecedentes*

La Publicación Técnica N<sup>o</sup> 1 sobre Normas de Auditoría de Aceptación General expresa en la segunda norma de auditoría referente a la organización y ejecución del trabajo, que:

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

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

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

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus

procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

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

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

#### ***DNA 06: Planificación y supervisión***

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de

auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen puede delegar parte de la planificación y supervisión en otro miembro de la firma. Para efectos de esta declaración, (a) se designa como auditores asistentes al personal de la firma distinto del Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen, y (b) el término auditor se refiere tanto al Contador Público que tiene la responsabilidad final así como a los asistentes.

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

Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, 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.

#### ***Definición de “transacciones entre partes relacionadas”***



Para efectos de esta declaración se consideran partes relacionadas, cuando se encuentran presentes vínculos o condiciones que ocasionan, en forma directa o indirecta, que una de las partes pueda influir significativamente a la otra en sus políticas de operación o en la consecución de sus objetivos e intereses, y que tiene poder para interferir en el desarrollo de una actuación completamente libre e independiente.

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

Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que ha renunciado a un trabajo de auditoría o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

El auditor sucesor, generalmente deberá iniciar las comunicaciones. La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que el caso requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

#### ***DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión***

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas sustantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica, o de la combinación de ambos. Tal decisión dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos.

#### *Oportunidad y objetivos de los procedimientos analíticos de revisión*

La oportunidad en la aplicación de los procedimientos analíticos de revisión variará de acuerdo a los objetivos del auditor.

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

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

La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de

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

#### *Suficiencia de la evidencia comprobatoria*

El objetivo del auditor independiente es obtener suficiente y competente evidencia comprobatoria que le proporcione una base razonable para formarse una opinión.

#### *Evaluación de la evidencia comprobatoria*

Al evaluar la evidencia, el auditor debe considerar si han logrado los objetivos específicos de la auditoría. Debe ser minucioso en la búsqueda del material de evidencia, e imparcial en su evaluación.

### ***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.

El dictamen del auditor generalmente se emite en relación con los siguientes estados financieros básicos de una entidad:

- Balance General.
- Estado de resultados.
- Estado de movimiento de las cuentas de patrimonio.
- Estado de flujo del efectivo.

### ***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.

Políticas y procedimientos sobre el control de calidad Generales de una Organización o firma de Contadores Públicos.

La organización profesional deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad debidamente enfocados para asegurar que todos aquellos trabajos son ejecutados de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría y aquellas otras normas que de acuerdo al orden de aplicación supletorio se establezcan.

La aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad, dependerán de factores variables como son: número de clientes, naturaleza de esos clientes, situaciones geográficas con respecto a los clientes (dispersión o concentración), organización consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio. Por lo tanto las políticas y procedimientos que deberían aplicarse varían dependiendo de las circunstancias anteriores.

### **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”.*

Esta DNA no aplica al examen de información financiera prospectiva expresada en términos generales o narrativos, como por ejemplo, los informes para la discusión y análisis presentados a la gerencia en el informe anual de una entidad.

#### **2.4.2. Resumen de las Normas Internacionales de Auditoría**

##### ***NIA 120. Encuadramiento de la información contable y de la auditoría y servicios relacionados***

Cabe notar que esta norma será eliminada cuando la Norma 3000 sea efectiva. Se recuerda que la Norma 3000 reemplaza, además a la norma 100.

La NIA 120, aún vigente distingue el servicio de auditoría de los servicios relacionados (Revisión, Procedimientos Convenidos y Compilación) en función al nivel de seguridad ofrecido. En el contexto de esta norma, el nivel de seguridad se refiere a tanto a la satisfacción obtenida por el auditor como a la confiabilidad de una afirmación hecha por una de las partes (auditor) para el uso de la otra (usuario).

Así entonces, la auditoría provee una alta seguridad pero no absoluta (certeza) y se manifiesta a través de una afirmación positiva (“los estados contables presentan razonablemente, en sus aspectos significativos.....”).

La revisión limitada, equivalente a nuestra revisión limitada para estados contables de períodos intermedios, provee una moderada seguridad y se manifiesta a través de una manifestación negativa (“de acuerdo con el alcance limitado del trabajo no tengo observaciones que formular sobre.....”).

Los servicios relacionados, tales como “procedimientos acordados con el cliente” o “compilación”, no proveen ningún tipo de seguridad y el informe emitido en el primer caso, sólo menciona procedimientos ejecutados, hechos y hallazgos. En el segundo caso, sólo identifica la información compilada. En ningún caso se emite opinión.

### ***NIA 200. Objetivos y principios que gobiernan una auditoría***

Esta norma señala que el objetivo de una auditoría de estados contables es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados razonablemente, en los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de referencia para los estados e informes contables.

Para ello el contador público debe cumplir con las prescripciones del Código de Ética, con las de las NIA y con otras normas legales o

reglamentarias aplicables manteniendo una actitud de escepticismo dado que los estados contables pueden contener errores importantes.

Expresa la norma que una auditoría practicada de acuerdo con las NIA está dirigida a proveer una seguridad razonable de que los estados contables tomados en su conjunto están libre de errores significativos.

Finalmente, la norma, claramente destaca que es de la responsabilidad de la dirección del ente la preparación de los estados contables, mientras que la responsabilidad del auditor se circunscribe a su examen.

#### ***NIA 210. Acuerdo sobre los términos del trabajo de auditoría***

Esta norma tiene como propósito establecer una guía para acordar con el cliente los términos del trabajo de auditoría y, en su caso, ilustra sobre la posición que debe adoptar un auditor ante un requerimiento del cliente para cambiar los términos convenidos para pasar a otro trabajo de nivel mas bajo de seguridad que el que proporciona la auditoría.

La carta o acuerdo del compromiso de la auditoría debe ser enviada al cliente al comienzo del trabajo, de manera de evitar malos entendidos respecto de las cuestiones claves del compromiso.

El contenido varía según el tipo de cliente pero, en general, incluye: objetivo del trabajo; responsabilidad del cliente por la preparación de los estados contables; alcance del trabajo; forma que pueden asumir los informes del auditor; riesgo de la auditoría por limitaciones al alcance o cuestiones inherentes a las cuentas o al control interno establecido; acceso irrestricto a la documentación por parte del auditor; cuestiones relativas al



planeamiento, expectativas del cliente; honorarios pactados y modalidad de cobro; apoyo del personal del cliente a la auditoría; etc.

En las auditorías repetitivas, el auditor deberá considerar si existen circunstancias que requieran revisar los términos del compromiso.

Finalmente, si al auditor le fuera solicitado disminuir el alcance del trabajo luego de ponerse de acuerdo en los términos de un compromiso de auditoría completa, debería considerar, según los elementos de juicio que proporciona esta NIA, si es apropiado aceptar el pedido y, si no fuera adecuado, decidirá si corresponde renunciar al compromiso. En tal caso deberá comunicar los hechos a la dirección de la empresa o a la asamblea de accionistas, según corresponda.

### ***NIA 220. Normas sobre control de calidad***

El propósito de esta NIA es establecer reglas y guías de procedimiento para el control de la calidad del trabajo de auditoría.

Las políticas y procedimientos de control de calidad deben ser implementadas tanto al nivel de la firma de auditoría como respecto de un trabajo de auditoría en particular.

Respecto de las firmas profesionales, las políticas y procedimientos tienen que estar diseñadas para asegurar que todas las auditorías se conducen de acuerdo con las NIA o, en su caso, con las normas locales aplicables. Aspectos clave tratados, son: requerimientos profesionales; habilidades y competencia; asignación del personal adecuado; delegación;

consultas; aceptación y retención de clientes; monitoreo del cumplimiento y adecuada comunicación de las políticas y prácticas establecidas.

En el nivel de una auditoría individual, temas clave que trata esta NIA, son: la dirección del compromiso; la supervisión adecuada y la revisión del trabajo, que incluye la revisión concurrente por parte de profesionales no involucrados en el compromiso específico.

### ***NIA 230. Documentación del trabajo (papeles de trabajo)***

La NIA 230 expresa que el auditor debe documentar las materias que son importantes en la provisión de elementos de juicio para respaldar tanto la opinión del auditor como el debido cumplimiento de las normas de auditoría. Los papeles de trabajo pueden estar en la forma de papeles propiamente dichos, películas, medios electrónicos u otro tipo de almacenamiento de datos.

La norma que se comenta trata sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo; su confidencialidad; la custodia segura de tales papeles; la retención de ellos por parte del auditor y, finalmente, la propiedad de los papeles reconocida al auditor.

### ***NIA 240. Fraude y error en los estados contables***

Esta NIA establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen.

La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecuta los procedimientos necesarios para tal fin y rinde el informe respectivo.

La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección del ente por la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

Por otra parte, señala como responsabilidad del auditor, tal cual se ha dicho al comentar la NIA 200, la de conducir una auditoría cumpliendo con las NIA de manera que los procedimientos seleccionados estén dirigidos a expresar una opinión acerca de si los estados contables examinados, en sus aspectos significativos, están libres de errores y fraudes importantes. Cabe notar que, claramente, la norma destaca que el auditor no es responsable por la prevención del fraude y el error.

La NIA que se comenta, se ocupa de destacar las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aún cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los procedimientos de acuerdo con las NIA. Por ello, la opinión del auditor se emite en un marco de razonable seguridad y no de certeza.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos. Así le requiere

que realice el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, que mantenga discusiones de planeamiento con la dirección del ente inquiriendo sobre la susceptibilidad de la organización al riesgo de fraude o error y a la evaluación que hace la dirección sobre tal posibilidad.

La norma hace un análisis detallado del riesgo de la auditoría (dar una opinión equivocada sobre los estados contables sujetos a examen) y de sus componentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, explicando cada uno de ellos e indicando que actitud debe asumir el auditor frente a ellos.

También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. Además de los procedimientos requeridos, la norma establece los efectos que pueden tener esas distorsiones en el informe del auditor.

Finalmente, otras cuestiones tratadas en la NIA 240 se refieren a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de los factores de riesgo de fraude o error detectados; los procedimientos ejecutados en conexión con ellos; las representaciones de la dirección que debe obtener; las comunicaciones de los hallazgos de fraude o error a la dirección; las comunicaciones de debilidades importantes de control interno; las cuestiones que se suscitan si el auditor no fuera capaz de completar el trabajo; la comunicación al auditor sucesor propuesto y otros temas relacionados.

***NIA 250. Responsabilidad del auditor frente a las leyes y reglamentos en la auditoría de estados contables***

Dice esta NIA que: a) cuando el auditor planifique y ejecute los procedimientos de auditoría y b) en la evaluación y comunicación de los resultados de su trabajo, debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones pueden afectar significativamente los estados contables sujetos a examen.

A su vez, la norma expresa la responsabilidad de la dirección del ente por el cumplimiento de las leyes y reglamentos, pero destaca la obligación del auditor de considerar la actitud de la organización frente a esas regulaciones y el riesgo involucrado. En orden al plan de auditoría, el auditor debe obtener una comprensión general de la estructura legal y reglamentaria a la que está sujeta tanto la entidad como el ramo de actividades en la que actúa y cómo ella cumple con ese marco.

Luego de comprender la estructura legal, el auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría para identificar instancias de incumplimiento y determinar de que modo ellas afectan a los estados contables sujetos a examen. La norma requiere también que el auditor obtenga una representación escrita de la dirección sobre la revelación de cualquier incumplimiento que ella tenga noticia y que deba ser considerado en la preparación de estados contables.

Finalmente, la norma trata de los procedimientos por seguir cuando se detectan incumplimientos; las comunicaciones al respecto por hacer a la dirección, a los usuarios de los estados contables y, en su caso, a las

autoridades. También trata de la necesidad en ciertos casos del retiro del auditor del compromiso de trabajo asumido.

***NIA 260. Comunicación de los hallazgos de auditoría a los encargados del gobierno del ente***

Esta norma establece las guías para determinar las materias que el auditor debe comunicar a las autoridades del ente y que surgen de su trabajo de auditoría. A su vez, indica la oportunidad y la forma en que tales cuestiones deben ser comunicadas y la debida confidencialidad que debe guardar respecto de los hallazgos de auditoría

***NIA 300. Planeamiento del trabajo***

La norma regula las guías para el planeamiento efectivo de un trabajo recurrente y distingue los aspectos que debe considerar en una primera auditoría. En rigor se trata del plan general, de la debida documentación de ese plan y de las materias que deben ser consideradas por el auditor. Incluye el programa de auditoría en el que se determina el alcance, la naturaleza y la oportunidad de las pruebas de auditoría, sobre bases dinámicas. Esto quiere decir, que está sujeto a cambios en la medida de los hallazgos del auditor.

***NIA 310. Conocimiento del negocio***

Para la ejecución adecuada de la auditoría el auditor y su equipo deben obtener un apropiado conocimiento del negocio tal que les permita identificar los sucesos, las transacciones y las prácticas relevantes que tengan efecto

sea en los estados contables auditados tomados en su conjunto como en el informe de auditoría.

***NIA 315. Comprensión del ente y su ambiente y evaluación del riesgo de errores significativos***

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados. Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento a que se alude más arriba, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. Todos estos aspectos deben ser discutidos por el auditor con su equipo de trabajo. Esta norma es muy detallada y se refiere muy explícitamente a todos los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este importante cometido. En particular, la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para mitigar esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

***NIA 320. Significación relativa***

El auditor cuando conduce una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una

opinión acerca de si los estados contables están libres de errores significativos. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

***NIA 330. Procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados***

La norma establece las guías para responder en forma global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados contables a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Estos procedimientos de auditoría están dirigidos para responder a los riesgos en el nivel de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Incluyen pruebas de controles que mitiguen los riesgos evaluados y, en su caso, la determinación de naturaleza extensión y oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos adecuados. Finalmente, la norma incluye elementos para evaluar la suficiencia de los elementos de juicio obtenidos y expresa de que modo deben documentarse en papeles de trabajo los resultados de los procedimientos aplicados.

***NIA 400. Evaluaciones del riesgo y control interno***

La norma provee guías para que el auditor pueda obtener una comprensión de los sistemas contables y de control interno del ente que sean suficientes para planear la auditoría y desarrollar una estrategia efectiva en la ejecución. Señala la norma, que el auditor debe usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar procedimientos que le aseguren



que tal riesgo queda reducido a un nivel aceptable. Trata las diferentes clases de riesgo a los que clasifica en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, sus interrelaciones y su impacto en las pequeñas auditorías. Finalmente, establece la forma de comunicación a las autoridades de la empresa de las debilidades detectadas.

***NIA 401. Auditoría en un ambiente computadorizado***

La norma establece que el auditor debe considerar de que manera el ambiente computadorizado influye en la auditoría; se refiere a la idoneidad del auditor para evaluar esas cuestiones y, en su caso, cuando utilizar el trabajo de terceros expertos en el área pero no comprometidos con la organización auditada. Trata la cuestión en las fases de planeamiento, evaluación de riesgos y aplicación de procedimientos de auditoría específicos.

***NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a organizaciones que usan servicios de terceros***

El auditor debe considerar como una organización de servicios (un tercero) que presta servicios a su cliente (usualmente ejecuta transacciones o procesa datos del cliente) puede afectar los sistemas contables y de control interno de ese cliente de manera de establecer en forma apropiada su plan de auditoría y la ejecución posterior de un modo efectivo. La norma trata sobre la información que el auditor debe obtener de esa organización de servicios, las preguntas que debe formularle, la naturaleza y contenido de sus informes, el alcance de los servicios que ella le presta a su cliente, el

efecto de tales servicios en la evaluación del riesgo y, finalmente, su posición como auditor a la hora de emitir su informe de auditoría.

### ***NIA 500. Elementos de juicio en la auditoría***

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión. La norma expone qué se consideran elementos de juicio “válidos”, que es un concepto cualitativo, y qué significa el término “suficientes”, que es un concepto cuantitativo. Tales elementos de juicio incluyen, además de los originados en los procedimientos sustantivos de auditoría, los provenientes de sus pruebas de control interno que respaldan su evaluación del riesgo de control. En la norma, se tratan asimismo cuáles son los procedimientos de auditoría para obtener los citados elementos de juicio. Entre ellos se desarrollan: a) la inspección de registros y documentos; b) la inspección de activos físicos; c) la observación; d) la indagación oral; e) las confirmaciones de terceros; f) los recálculos aritméticos; g) el reproceso de la información y h) las revisiones analíticas sustantivas.

### ***NIA 501. Elementos de juicio en la auditoría Consideraciones para ítems específicos***

La norma proporciona las guías para el trabajo del auditor durante el conteo del inventario físico, los elementos de juicio que debe reunir, la oportunidad de efectuar ese trabajo y, en su caso, si puede ser pospuesto. A su vez ofrece elementos para evaluar si resulta apropiado, en caso de que su

participación en el inventario sea impracticable, la aplicación de procedimientos alternativos y sus efectos en el alcance del trabajo.

Esta norma trata también, los procedimientos que el auditor debe llevar a cabo para tomar conocimiento de cualquier litigio o reclamo que involucre al ente y que pueda tener un efecto significativo en los estados contables. Incluye la comunicación entre el auditor y los abogados que atienden tales asuntos.

Finalmente, la norma se refiere a los elementos de juicio válidos y suficientes que el auditor debe obtener: 1) sobre la valuación y exposición de las inversiones a largo plazo que tenga el ente cuyos estados contables son objeto de auditoría y 2) sobre la información por exponer relativa a los segmentos del ente que resulten significativos en sus estados contables de acuerdo con las normas de exposición vigentes.

#### ***NIA 505. Confirmaciones externas***

La norma señala que el auditor debe determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las afirmaciones contenidas en los estados contables. Para ello debe considerar la significación de las partidas por confirmar, su evaluación de los riesgos inherente y de control y el modo en que otros procedimientos de auditoría planeados pueden reducir el riesgo de error en las afirmaciones de los estados contables a un nivel bajo que sea aceptable.

La norma es suficientemente detallada para tratar y explicar: las relaciones entre las confirmaciones y la evaluación que hace el auditor de los riesgos inherentes y de control; qué tipo de afirmaciones pueden ser confirmadas externamente; cómo se diseñan los pedidos de confirmación; el uso de confirmaciones positivas y negativas; los pedidos de la gerencia sobre no enviar confirmaciones y sus efectos; las características que debe poseer quien responde a los pedidos; el proceso de confirmación propiamente dicho; la evaluación de los resultados de ese proceso y, finalmente, la posibilidad de utilizar confirmaciones a una fecha anterior a la de cierre del ejercicio.

#### ***NIA 510. Primera auditoría. Saldos iniciales***

Para las primeras auditorías el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de que: 1) los saldos iniciales no contengan errores significativos que pudieran afectar los saldos del período corriente; 2) los saldos del ejercicio anterior han sido correctamente trasladados al presente ejercicio o, en su caso, han sido ajustados; 3) las políticas contables del ente son apropiadas y han sido uniformemente aplicadas o sus cambios debidamente contabilizados y adecuadamente expuestos. La norma detalla, además, los procedimientos para cumplir estos propósitos y los efectos en las conclusiones y en el informe de auditoría.

#### ***NIA 520. Procedimientos analíticos***

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoría

como una revisión global. A su vez, proporciona detalles sobre las diferentes pruebas analíticas por ejecutar y el alcance de la confianza que ellas proveen de acuerdo con un conjunto de factores indicados en la norma. Incluye una guía sobre la investigación de partidas inusuales y la obtención de evidencias corroborativas de las desviaciones determinadas.

### ***NIA 530. Muestreo de auditoría y otras pruebas selectivas***

La norma expresa que cuando el auditor diseña sus procedimientos de auditoría debe determinar medios apropiados para seleccionar los ítems que va a probar como así también los elementos de juicio que debe recopilar para cumplir con los objetivos de las pruebas de auditoría.

La norma contiene definiciones sobre muestreo y sobre los elementos que conforman tanto los muestreos con base estadística como los denominados “a criterio”. Define los elementos de juicio que provienen tanto de las pruebas de controles como de las pruebas sustantivas y cómo el auditor debe usar su juicio profesional para reducir a un nivel aceptable el riesgo de error.

La norma establece que usar un muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. Trata en particular 1) la manera de diseñar la muestra para lo cual trata cuestiones tales como: población, estratificación y selección de acuerdo con la ponderación del valor de los ítems; 2) el tamaño de la muestra; 3) la selección de la muestra; 4) los procedimientos de auditoría sobre los ítems seleccionados; 5) la naturaleza y causa de los errores detectados; 6) la proyección de los errores y 6) la evaluación de los resultados del muestreo.

### ***NIA 540. Auditoría de las estimaciones contables***

Dado que los estados contables contienen variadas estimaciones de la dirección del ente tales como provisiones para incobrables, vidas útiles de bienes de uso e intangibles, provisiones para juicios, para desvalorizaciones de inventarios, etc., la norma establece que el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar las estimaciones de la administración del ente. En tal sentido proporciona los procedimientos de revisión que debe seguir el auditor y que incluyen: el análisis del proceso de estimaciones de la gerencia; la comparación con elementos independientes o la revisión de los hechos posteriores que confirmen la estimación efectuada y, finalmente, la evaluación de los resultados de sus procedimientos.

***NIA 545. Auditoria de las mediciones a valores corrientes y su exposición***

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las mediciones y exposiciones a valor corriente de ciertos activos, pasivos y de las variaciones de valor corriente de estos últimos, sea que impacten en resultados o en el patrimonio neto de acuerdo con las normas contables vigentes.

La norma señala que el auditor debe 1) obtener un conocimiento de cómo la entidad determina y expone los valores corrientes; 2) evaluar los riesgos inherente y de control que puedan afectar esas mediciones; 3) con base en 1) y 2) diseñar los procedimientos de auditoría apropiados para su examen; 4) evaluar si las mediciones y exposiciones de valores corrientes están de acuerdo con las normas contables vigentes; 5) evaluar la uniformidad en la aplicación de los criterios seguidos; 6) en su caso,

determinar si necesita la ayuda de un experto; 7) en su caso, evaluar las premisas seguidas por la gerencia para las estimaciones efectuadas, la consistencia de los datos utilizados en las estimaciones y los cálculos realizados por la gerencia; 8) evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados; 9) comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante la auditoría; 10) obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

#### ***NIA 550. Partes relacionadas***

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. A tal efecto la norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas. Asimismo, la norma requiere que el auditor obtenga adecuadas representaciones de la dirección sobre esta materia. Finalmente, la norma determina que si el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre este punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

#### ***NIA 560. Hechos posteriores***

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados contables y sobre su informe de auditoría.

La norma distingue el tratamiento a darle a los hechos significativos: 1) ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría; 2) los descubiertos después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados contables hayan sido emitidos y 3) los descubiertos después que los estados contables fueron emitidos. Como caso especial, trata estas situaciones en empresas que hacen oferta pública de sus títulos valores.

#### ***NIA 570. Empresa en marcha***

El auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente.

La responsabilidad del auditor sobre el análisis de la evaluación de la gerencia sobre la condición de “empresa en marcha” comienza en la fase de planeamiento de la auditoría y en su caso, debe determinar como afecta el riesgo de auditoría. El auditor debe considerar el período que utiliza la



gerencia para estimar esta condición pero si este fuera menor de doce meses, el auditor deberá pedir a la gerencia que extienda sus estimaciones al período de doce meses a contar de la fecha de cierre del balance examinado.

La norma incluye los procedimientos de auditoría por ejecutar cuando ciertos sucesos o condiciones sobre el particular se identifican y cómo afectan sus conclusiones y el correspondiente informe de auditoría por emitir.

### ***NIA 580. Representaciones de la dirección o gerencia***

El auditor debe obtener evidencia respecto de que la dirección del ente reconoce su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes y que los ha aprobado debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable pensar que pueda existir. Por ello, esta carta no sustituye los procedimientos de auditoría que debe efectuar el auditor. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

Si la dirección se rehusara a proporcionar esta carta de representación, ello constituiría una limitación al alcance del trabajo y por lo tanto el auditor debería emitir una opinión con salvedad indeterminada o abstenerse de opinar.

### ***NIA 600. Uso del trabajo de otro auditor***

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio; si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si serían necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc.

La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades.

#### ***NIA 610. Consideración del trabajo de la auditoría interna***

La norma establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna del ente. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa. Ciertas partes del trabajo de los auditores internos podrían ser de utilidad para el auditor externo.

La norma describe el alcance y objetivos de la auditoría interna; las relaciones entre el auditor interno y el externo; la comprensión del trabajo del

auditor interno y la evaluación preliminar que hace el auditor externo de manera de establecer si puede tenerlo en cuenta en el planeamiento de la auditoría para que ésta resulte más efectiva. Finalmente, la norma trata de la evaluación y prueba por parte del auditor externo de los trabajos específicos del auditor interno que podrían ser adecuados para propósitos de auditoría externa.

### ***NIA 620. Uso del trabajo de un experto***

Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en 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.

### ***NIA 700. El informe del auditor sobre los estados contables***

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

La norma trata cada uno de los elementos básicos del informe: título adecuado; destinatario; párrafo de introducción que incluye la identificación de los estados auditados y de la responsabilidad de la dirección sobre su preparación; párrafo de alcance que describe la naturaleza de una auditoría y la referencia a las NIA aplicadas en la auditoría; párrafo de opinión que refiere a las normas contables vigentes; fecha del informe; dirección del auditor y firma del auditor.

Respecto de la opinión, la norma establece que la opinión no es calificada cuando el auditor concluye en que los estados contables presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables en vigor. En cambio, se considera que un informe es modificado cuando contiene una o más de las siguientes cuestiones: a) un párrafo de énfasis (utilizado básicamente en casos de incertidumbres incluidas las cuestiones de “empresa en marcha”) y que no modifica la opinión principal; b) cuando contiene asuntos que afectan la opinión y que pueden resultar en una salvedad originada en una discrepancia en la aplicación de las normas contables vigentes que afectan ciertas afirmaciones de los estados contables o en limitaciones al alcance (para la RT 7 serían las denominadas “determinadas” e “indeterminadas” respectivamente), abstención de opinión (usualmente por limitaciones significativas al alcance), u opinión adversa (por discrepancias significativas que afectan a los estados contables en su conjunto).

Los asuntos que provocan modificaciones al informe del auditor, deben ser adecuadamente explicados por éste y, en su caso, cuantificados sus efectos.

***NIA 710. Comparativos***

La norma establece las responsabilidades del auditor cuando se presentan estados contables comparativos. En tal sentido expresa que el auditor debe determinar, sobre la base de elementos de juicio válidos y suficientes recopilados, si la información comparativa cumple en todos sus aspectos significativos con las normas contables vigentes.

La norma trata de modo diferente las siguientes situaciones:

Si las cifras de los estados contables del ejercicio anterior se incluyen como parte integrante de los estados del corriente año y, usualmente, no se presentan completas, el informe de auditoría sólo se refiere a los estados contables del corriente ejercicio del cual forman parte los datos comparativos.

Si la información de períodos precedentes se incluye a efectos meramente comparativos en los estados contables corrientes, en ocasiones completos, pero sin formar parte integrante de ellos, el informe de auditoría se refiere a cada uno de los estados contables, pudiendo expresar opiniones diferentes para cada uno de ellos.

***NIA 720. Otra información en documentos que contienen estados contables auditados***

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar (Vg. La memoria del directorio). En tal caso, la norma establece que el

auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

***NIA 800. El informe del auditor en compromisos de auditorías de propósitos especiales***

Las auditorías de propósitos especiales se efectúan sobre: estados contables preparados sobre bases diferentes a las normas contables vigentes; partes o componentes de los estados contables; el cumplimiento de acuerdos contractuales y sobre estados contables resumidos. En estos casos, la norma establece que el auditor debe revisar y evaluar las conclusiones surgidas de los elementos de juicio obtenidos durante estos compromisos especiales de auditoría como una base para expresar su opinión que debe constar claramente en un informe escrito.

La norma requiere que el auditor acuerde formalmente con el cliente el alcance y el propósito del compromiso y el tipo de informe que va a ser emitido. En general, la estructura del informe es similar al informe sobre los estados contables, lógicamente con las variaciones necesarias de acuerdo con la especial naturaleza de estos trabajos. La norma incluye requisitos y elementos para cada uno de estos informes especiales.

Comparando las DNA con las NIAs las declaraciones de las normas de auditoría pueden considerarse como los requisitos de calidad que deben observarse para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Por esta razón, durante muchos años han constituido y constituyen en bastantes países el soporte obligado de las actividades que conducen contadores públicos

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.

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.

Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas, en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros y también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Vale aclarar que existen diferencias entre las Declaraciones de la Norma de Auditoría (DNA) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC), referidas, por un lado, a aspectos que tratan las NIA y que las DNA no menciona y por el otro, a cuestiones que están desarrolladas en las NIA de una manera más amplia o más profunda que en la DNA.

Tanto las DNA como las NIAs, permiten desarrollar diversos tipos de trabajos profesionales en consideración a las mayores responsabilidades que la actividad económica impone a los Profesionales contables

Las Normas Internacionales de Auditoría 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.

La implementación de Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría, al ser más rigurosa y universal que las nacionales, contribuirá a la estabilidad financiera mundial y contrarrestará parte de la volatilidad que acompaña a la globalización.

## CAPÍTULO III

### MARCO METODOLÓGICO

La metodología utilizada para desarrollar esta investigación es de carácter documental de tipo descriptivo; ya que se realizó una descripción, analizando detalladamente el problema planteado y, respondiendo a los objetivos propuestos con respecto al *Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y La Declaración Internacional Para la Práctica de Auditoría Número 1005*. Tal análisis se basó en establecer, definir y exponer todo lo concerniente a estas normas internacionales, su originalidad se reflejará en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones y recomendaciones que se darán como valor agregado en el estudio.

A través de la fuente electrónica [www.monografias.com](http://www.monografias.com), en un trabajo realizado por Barrios (2007), define la investigación documental como; “El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos”.

Valeriano R. afirma que: “La investigación descriptiva consiste en caracterizar y analizar un fenómeno o situación concreta de estudio, señalando las características más peculiares de la situación objeto de estudio”.

Así mismo, se maneja información de diferentes autores, los cuales han expuesto documentalmente su posición con respecto al tema de la *NIA 402* y la *DIPA 1005* como normas para la realización de la auditoría; las mismas están elaboradas en material impreso y material de la red como: libros tanto escrito como digitales, tesis y artículos que facilitaron la formación de un criterio de comparación que contribuyó con la descripción, por medio de una información clara y precisa de todo lo referente a estas normas internacionales. Cabe destacar que también fue utilizada una encuesta de preguntas abiertas y cerradas, la cual se entregó a profesionales de la Contaduría Pública que se desempeñan como auditores de diversas empresas, obteniendo de estas una valiosa información que permitió cotejar el deber ser con lo que en realidad es, con respecto al tema objeto de estudio.

## CAPÍTULO IV

### ANÁLISIS DE LAS NORMAS

#### 4.1. Norma Internacional de Auditoría Número 402 (NIA 402 textual)

#### CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A ENTIDADES QUE UTILIZAN ORGANIZACIONES DE SERVICIOS

##### **Introducción**

1. *El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos a un auditor cuyo cliente usa una organización de servicio. Esta NIA también describe los informes del auditor de la organización de servicio que pueden ser obtenidos por los auditores del cliente.*

**2. El auditor deberá considerar cómo afecta una organización de servicio a los sistemas de contabilidad y de control interno del cliente, a fin de planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo.**

3. *Un cliente puede usar una organización de servicio, como una que ejecute transacciones y mantenga una responsabilidad de rendir cuentas y de registrar transacciones relacionadas y procese datos relacionados (por ejemplo, organización de servicio de sistemas por computadora). Si un cliente usa una organización de servicio, ciertas políticas, procedimientos y registros mantenidos por la organización de servicio pueden ser relevantes a la auditoría de los estados financieros del cliente.*

##### **Consideraciones del auditor del cliente**

4. *Una organización de servicio puede establecer y ejecutar políticas y procedimientos que afecten a los sistemas de contabilidad y de control interno de un cliente. Estas políticas y procedimientos están física y operacionalmente separados de la organización del cliente. Cuando los servicios proporcionados por la organización de servicio están limitados al registro y procesamiento de las transacciones del cliente y el cliente retiene la autorización y mantenimiento de la responsabilidad de rendir cuentas, el*

*cliente puede implementar políticas y procedimientos efectivos dentro de su organización. Cuando la organización de servicio ejecuta las transacciones del cliente y mantiene la responsabilidad, el cliente puede considerar necesario depender de las políticas y procedimientos de la organización de servicio.*

**5. El auditor deberá determinar la importancia de las actividades de la organización de servicio para el cliente y su relevancia para la auditoría.**

*Al hacer esto, el auditor del cliente necesitaría considerar lo siguiente, según sea apropiado:*

- Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicio.*
- Términos del contrato y relación entre el cliente y la organización de servicio.*
- Las aseveraciones de importancia relativa de los estados financieros que son afectadas por el uso de la organización de servicio.*
- Riesgo inherente, asociado con dichas aseveraciones.*
- Grado al cual interactúan los sistemas de contabilidad y de control interno del cliente con los sistemas de la organización de servicio.*
- Controles internos del cliente que son aplicados a las transacciones procesadas por la organización de servicio.*
- Capacidad y fuerza financiera de la organización de servicio, incluyendo el posible efecto de la falta de servicio de la organización de servicio sobre el cliente.*
- Información sobre la organización de servicio, como la que se refleja en los manuales técnicos y de usuario.*
- Información disponible sobre controles generales y controles de sistemas de computación relevantes para las aplicaciones del cliente.*

*La consideración de lo anterior puede llevar al auditor a decidir que la evaluación del riesgo de control no será afectada por los controles de la organización deservicio; si así fuera, es innecesaria la consideración adicional de esta NIA.*

6. El auditor del cliente también debería considerar la existencia de informes de terceras partes, de los auditores de la organización de servicio, auditores internos, o dependencias reguladoras, como un medio de proporcionar información sobre los sistemas de contabilidad y de control interno de la organización de servicio y sobre su funcionamiento y efectividad.

**7. Si el auditor del cliente concluye que las actividades de la organización de servicio son significativas para la entidad y relevantes para la auditoría, el auditor debería obtener suficiente información para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno y para evaluar el riesgo de control ya sea a un nivel máximo, o un nivel más bajo si se realizan pruebas de control.**

8. Si la información es insuficiente, el auditor del cliente debería considerar la necesidad de solicitar a la organización de servicio que su auditor realice procedimientos que suministren la información necesaria, o la necesidad de visitar la organización de servicio para obtener información. Un auditor del cliente que desee visitar una organización de servicio puede pedir al cliente que solicite a la organización de servicio que permita el acceso al auditor a la información necesaria.

9. El auditor del cliente puede lograr obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno afectados por la organización de servicio por medio de la lectura del dictamen de tercera parte del auditor de la organización de servicio. Además, cuando evalúe el riesgo de control para las aseveraciones afectadas por los controles de sistemas de la organización de servicio, el auditor del cliente puede también usar el dictamen del auditor de la organización de servicio. **Si el auditor del cliente usa el dictamen del auditor de una organización de servicio, el auditor debería considerar hacer averiguaciones concernientes a la competencia profesional del auditor en el contexto de la asignación específica asumida por el auditor de la organización del servicio.**

10. El auditor del cliente puede concluir que sería eficiente obtener evidencia de auditoría de las pruebas de control para soportar una evaluación de riesgo de control a un nivel más bajo. Dicha evidencia puede ser obtenida por medio de:

- Realizar pruebas de los controles del cliente sobre las actividades de la organización de servicio.

- *Obtener un dictamen del auditor de la organización de servicio que exprese una opinión sobre la efectividad operativa de los sistemas de contabilidad y de control interno de la organización de servicio para las aplicaciones de procesamiento relevantes a la auditoría.*
- *Visitar la organización de servicio y realizar pruebas de control.*

### **Dictamen del Auditor de la Organización de Servicio**

11. *Cuando utiliza el dictamen del auditor de una organización de servicio, el auditor del cliente debería considerar la naturaleza y el contenido de dicho dictamen.*

12. *El informe del auditor de la organización de servicio será ordinariamente de uno de los dos tipos siguientes:*

- **Tipo A - Informe sobre la suficiencia del diseño.**

*a) una descripción de los sistemas de contabilidad y de control interno de la organización de servicio y ordinariamente preparado por la administración de la organización de servicio; y*

*b) una opinión por parte del auditor de la organización de servicio de que:*

*i) la descripción anterior es exacta;*

*ii) los controles de los sistemas han sido puestos en operación;*

*iii) los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados para lograr sus objetivos declarados; y*

- **Tipo B - Informe sobre la adecuación del diseño y la efectividad operativa.**

*a) una descripción de los sistemas de contabilidad y de control interno de la organización de servicio, ordinariamente preparado por la administración de la organización de servicio; y*

*b) una opinión por parte del auditor de la organización de servicio de que:*

*i) la descripción anterior es exacta,*

*ii) los controles de los sistemas han sido puestos en operación;*

*iii) los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados para lograr sus objetivos declarados; y*

*iv) los sistemas de contabilidad y de control interno están operando efectivamente basados en los resultados de las pruebas de control. Además de la opinión sobre la efectividad operacional, el auditor de la organización de*

*servicio identificaría las pruebas de control realizadas y los resultados relacionados.*

*El dictamen del auditor de la organización de servicio ordinariamente contendrá restricciones respecto del uso (generalmente para la administración, la organización de servicio y sus clientes, y los auditores del cliente).*

**13. El auditor del cliente debería considerar el alcance del trabajo realizado por el auditor de la organización de servicio y debería evaluar la utilidad y propiedad de los informes emitidos por el auditor de la organización de servicio.**

*14. Mientras que los informes de tipo A pueden ser útiles a un auditor del cliente para obtener el conocimiento requerido de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor no usaría dichos informes como una base para reducir la evaluación del riesgo de control.*

*15. En contraste, los informes de tipo B pueden proporcionar dicha base ya que han sido realizadas pruebas de control. Cuando se va a usar un informe tipo B como evidencia para soportar una evaluación más baja del riesgo de control, un auditor del cliente consideraría si los controles probados por el auditor de la organización de servicio son relevantes para las transacciones del cliente (aseveraciones significativas en los estados financieros del cliente) y si las pruebas de control del auditor de la organización de servicio y sus resultados, son adecuados respecto de los últimos, dos consideraciones clave son la extensión del período cubierto por las pruebas del auditor de la organización de servicio y el tiempo desde la realización de dichas pruebas.*

**16. Para aquellas pruebas de control y resultados que son relevantes, un auditor del cliente debería considerar si la naturaleza, oportunidad y alcance de dichas pruebas proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno para soportar el nivel evaluado de riesgo de control por el auditor del cliente.**

*17. El auditor de una organización de servicio puede ser contratado para realizar procedimientos sustantivos que son de uso para un auditor del cliente. Dichos trabajos pueden implicar la realización de procedimientos convenidos por el cliente y su auditor y por la organización de servicio y su auditor.*



**18. Cuando un auditor del cliente usa un informe del auditor de una organización de servicio, no deberá hacerse ninguna referencia en el dictamen del auditor del cliente al dictamen del auditor sobre la organización de servicio.**

#### **4.1.1. Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 (NIA 402)**

***Consideraciones de Auditoría Relativas a Entidades que utilizan Organizaciones de Servicio.***

##### ***Propósito de la Norma y Consideraciones del Auditor del Cliente***

Esta norma se encarga de establecer y proporcionar normas y lineamientos al auditor cuyo cliente utiliza una organización de servicio, y describe el informe de la organización de servicio que puede obtener el auditor del cliente.

El auditor determinará como puede afectar una organización de servicio a su control interno y los sistemas de contabilidad del cliente para desarrollar una auditoría; así como también afecta la identificación y valoración de riesgo y errores y, al diseño y realización de auditorías adicionales. El auditor también deberá evaluar la importancia de las actividades realizadas por la organización de servicio sobre la entidad auditada y la relevancia a la auditoría, obteniendo así el entendimiento de la entidad y su entorno. Luego de esto se logrará el entendimiento sobre la naturaleza de los servicios que presta la organización de servicio; los términos del contrato y la relación entre la entidad y la organización; los puntos limitantes del control interno interactuando con la organización de servicio; la capacidad y fortaleza

financiera de la organización de servicio (incluyendo las fallas de dicha organización en la entidad); información de la organización de servicio como la que se manifiesta en los manuales técnicos y del usuario y toda información disponible sobre los controles principales al sistema de información de la organización de servicio (controles internos y de aplicación).

El auditor luego de examinar las actividades de la organización puede concluir de acuerdo a dos (2) casos; el primero donde las actividades de la organización de servicio son significativas para la entidad y relevantes para la auditoría, donde deberá obtener la suficiente información de la entidad incluyendo su control interno para poder evaluar, diseñar e identificar los riesgos de control, ya sea a un nivel máximo o un nivel más bajo si se realizan pruebas de control. Y el segundo caso donde las actividades son insuficientes y, el auditor del cliente podrá solicitar todo tipo de información de la organización de servicio que sea necesaria (hasta la visita a la misma).

También puede existir el caso donde el auditor del cliente necesite el dictamen del auditor de la organización de servicio, donde deberá realizar las averiguaciones necesarias a la competencia profesional del auditor en el contexto de la asignación determinada asumida por el auditor de dicha organización.

El auditor podrá obtener la evidencia necesaria sobre la operatividad efectiva de los controles de valoración de riesgos. Estas pueden ser obtenidas por el auditor mediante pruebas de controles del cliente sobre las actividades de la organización de servicio. Además obtendrá un informe del auditor de dicha organización que exprese efectividad sobre el control interno

de la organización, realizando pruebas de control y visitando dicha organización.

### ***Informe del Auditor de la Organización de Servicio***

Esta norma además explica que todo auditor al utilizar el informe del auditor de una organización de servicio, deberá considerar la naturaleza y el contenido de dicho informe. Se pueden presentar dos (2) tipos de informes, los cuales se explican a continuación:

#### ***1. Informe Tipo "A": Informe sobre el Diseño e Implementación del control Interno***

En este tipo de informe, se describen los sistemas del control interno de la organización de servicio, comúnmente elaborado por la administración de dicha organización y; una opinión del auditor de dicha organización de servicio donde expresará: que la descripción anterior es exacta; que el sistema de control interno esta adecuadamente diseñado para lograr sus objetivos declarados y; que los controles internos han sido debidamente implementados.

#### ***2. Informe Tipo "B": Informe sobre el diseño, implementación y efectividad operativa del control interno***

Al igual que el informe Tipo "A", este tipo de informe describe los sistemas del control interno de la organización de servicio, elaborados por la administración de dicha organización y, también muestra una opinión del auditor de la organización de servicio, donde éste expresará: que la descripción anterior es exacta; que el control interno esta diseñado para

lograr los objetivos establecidos; que los controles internos han sido implementados y; que los controles internos esta operando efectivamente basados en los resultados de las pruebas de control. Además de la opinión de la efectividad operacional, el auditor de la organización de servicio identificará las pruebas de control realizadas y los resultados relacionados.

El informe realizado por el auditor de la organización de servicio contendrá restricciones respecto del uso (comúnmente para la administración, la organización de servicio, sus clientes y los auditores del cliente).

Al auditor del cliente le corresponderá considerar la importancia del trabajo elaborado por el auditor de la organización de servicio, evaluando la utilidad y propiedad de los informes emitidos por el auditor de la organización de servicio.

El informe Tipo "A" no debe ser usado por el auditor como evidencia de la auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, pero si pueden ser útiles para el auditor para la obtención requerida del control interno. Por otra parte el informe Tipo "B" si puede facilitar dicha evidencia de auditoría, ya que se han realizado pruebas de control. Cuando este tipo de informe se utiliza como evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, todo auditor debe considerar si dichos controles probados por el auditor de la organización de servicio son relevantes para diferentes operaciones.

Todo auditor de este tipo de organización (servicio) puede ser contratado para realizar procedimientos sustantivos que son de uso para el auditor del cliente (pueden ser convenidos por el cliente y su auditor y por la

organización de servicio y su auditor). Cuando un auditor del cliente utiliza un informe del auditor de una organización de servicio, no deberá hacer ningún tipo de referencia en el informe del auditor del cliente al informe del auditor sobre la organización de servicio.

#### **4.2. Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría 1005 (DIPA 1005 textual)**

### **CONSIDERACIONES ESPECIALES EN LA AUDITORÍA DE NEGOCIOS PEQUEÑOS**

#### **Introducción**

*1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados que se aplican a la auditoría de los estados financieros de cualquier entidad, independientemente de su tamaño, su forma legal, estructura de propiedad o administración, o la naturaleza de sus actividades. El IAPC reconoce que las entidades pequeñas dan origen a un número de consideraciones especiales de auditoría. Esta DIPA no establece ningún nuevo requisito para la auditoría de entidades pequeñas ni establece ninguna exención de los requisitos de las NIAs. Todas las auditorías de las entidades pequeñas se han de conducir de acuerdo con las NIAs.*

*2. El objetivo de esta DIPA es describir las características comúnmente encontradas en las entidades pequeñas e indicar cómo pueden afectar a la aplicación de las NIAs. Esta DIPA incluye:*

*(a) Discusión de las características de las entidades pequeñas.*

*(b) Lineamientos sobre la aplicación de NIAs a la auditoría de las entidades pequeñas.*

*(c) Lineamientos sobre el impacto en el trabajo del auditor cuando el auditor también proporciona servicios contables a la entidad pequeña.*

*3. La provisión de servicios contables por los auditores está prohibida por la ley en algunas jurisdicciones. En otras, la provisión de servicios contables por*

los auditores se permite tanto por ley como por la ética profesional.<sup>1</sup> La Sección 3 de esta DIPA trata de los factores especiales que deben tomarse en cuenta por los auditores que también proporcionan servicios contables a las entidades pequeñas.

4. Al determinar la naturaleza y extensión de los lineamientos proporcionados en esta DIPA, el IAPC ha tenido como objetivo proporcionar un nivel de lineamientos que sean de aplicabilidad general a todas las auditorías de las entidades pequeñas y que ayuden al auditor a ejercer su juicio profesional con respecto a la aplicación de las NIAs. Sin embargo, no se han proporcionado lineamientos detallados de naturaleza procesal, ya que la emisión de tales lineamientos puede menoscabar el ejercicio apropiado del juicio profesional en la auditoría.

### **Las características de las entidades pequeñas**

5. El auditor de cualquier entidad adapta el enfoque de auditoría a las circunstancias de la entidad y del trabajo. La auditoría de una entidad pequeña difiere de la auditoría de una entidad grande, ya que la documentación puede ser poco sofisticada y las auditorías de las entidades pequeñas ordinariamente son menos complejas, pudiendo desempeñarse usando menos asistentes.

6. En este contexto, el significado de entidad pequeña da consideración no sólo al tamaño de una entidad sino también a sus características cualitativas típicas. Los indicadores cuantitativos del tamaño de una entidad pueden incluir los totales de las hojas de balance, los ingresos y el número de empleados, pero dichos indicadores no son definitivos. Parlo tanto, no es posible dar una definición adecuada de una entidad pequeña solamente en términos cuantitativos.

7. Para los fines de esta DIPA, una entidad pequeña es cualquier entidad en la que:

(a) Haya una concentración de propiedad y administración en un número pequeño de individuos (a menudo un solo individuo).

(b) Se encuentra también uno o más de los siguientes:

- Pocas fuentes de ingresos.
  
- Sistemas de registros no sofisticados.

- *Controles internos limitados junto con el potencial de que la administración sobrepase los controles.*

*8. Las características cualitativas antes descritas no son exhaustivas, no son exclusivas de las entidades pequeñas y las entidades pequeñas no muestran necesariamente todas esas características. Para los fines de esta DIPA, las entidades pequeñas ordinariamente mostrarán la característica (a), y una o más de las características incluidas en (b).*

### **Concentración de propiedad y administración**

*9. Las entidades pequeñas de negocios ordinariamente tienen pocos dueños; a menudo hay un solo propietario. El dueño puede emplear a un gerente para dirigir la entidad pero en la mayoría de los casos está implicado directamente en el manejo de la entidad en una base diaria. De igual modo, en el caso de las organizaciones pequeñas no lucrativas y de las entidades del sector público, aunque hay a menudo varios individuos a cargo de la responsabilidad formal por la entidad, puede haber pocas personas triplicadas en el manejo de la entidad en una base diaria.*

*10. Esta DIPA usa el término propietario-administrador para indicar a los propietarios de entidades que están implicados en el manejo de la entidad en una base diaria. Cuando los propietarios no están implicados en una base diaria, el término propietario-administrador se usa para referirse tanto a los propietarios como a cualquier administrador contratado para dirigir la entidad. Pocas fuentes de ingresos*

*11. Las entidades pequeñas a menudo tienen una gama limitada de productos o servicios y operan desde una locación única o de un número limitado de locaciones. Tales características pueden hacer más fácil al auditor adquirir, registrar y mantener un conocimiento de la entidad de lo que sería el caso para una entidad mayor. En tales circunstancias, puede ser directa la aplicación de una amplia gama de procedimientos de auditoría. Por ejemplo, pueden elaborarse a veces modelos predictivos efectivos para uso en los procedimientos analíticos. Los procedimientos analíticos pueden brindar evidencia útil, reduciendo a veces la necesidad de otros procedimientos sustantivos. Además, en muchas entidades pequeñas, las poblaciones contables son a menudo chicas y fácilmente analizadas.*

### **Sistemas de registros no sofisticados**

*12. Las entidades pequeñas necesitan llevar suficientes registros contables para cumplir con cualesquiera requisitos estatutarios o reglamentarios y para*

*satisfacer las necesidades de la entidad, incluyendo la preparación y auditoría de los estados financieros. Por lo tanto, el sistema de contabilidad necesita diseñarse de manera tal que proporcione una certeza razonable de que:*

*(a) Todas las transacciones y otra información contable que debieran haber sido registradas han sido de veras registradas.*

*(b) Los activos y pasivos registrados en el sistema de contabilidad existen y están registrados a los montos correctos.*

*(c) Se detectará el fraude o error al procesar la información contable.*

*13. La mayoría de las entidades pequeñas emplean poco, si es que alguno, personal que esté encargado únicamente de llevar registros. Consecuentemente las funciones de teneduría de libros y de registros contables a menudo no son sofisticadas. El sistema de registros puede ser no sofisticado o malo, lo que da como resultado un mayor riesgo de que los estados financieros puedan ser inexactos o incompletos. Muchas entidades pequeñas contratan externamente parte o todo su sistema de registros.*

*14. Las entidades pequeñas a menudo encuentran conveniente usar paquetes de marca de software de contabilidad diseñados para uso en una computadora personal. Muchos de estos paquetes han sido ampliamente probados y acreditados y si se seleccionan e instalan con cuidado, pueden proporcionar una base razonable para un sistema de contabilidad confiable y efectivo en cuanto a costo.*

### **Controles internos limitados**

*15. Las consideraciones de tamaño y económicas en las pequeñas entidades significan que los controles internos sofisticados a menudo no son necesarios ni deseables, y el hecho de que haya pocos empleados limita el grado al cual sea factible la segregación de deberes. Sin embargo, para áreas clave, aun en la entidad muy pequeña, puede ser práctico establecer algún grado de segregación de deberes u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. Los controles de supervisión ejercidos en una base diaria por el propietario-administrador pueden también tener un importante efecto beneficioso en cuanto a que el propietario-administrador tiene un interés personal en salvaguardar los activos de la entidad, en medir su desempeño y en controlar sus actividades.*



16. *El propietario-administrador ocupa una posición dominante en una entidad pequeña. El control directo del propietario-administrador sobre todas las decisiones, y la capacidad para intervenir personalmente en cualquier momento para asegurar una respuesta apropiada a las circunstancias cambiantes, a menudo son características importantes de la administración de las entidades pequeñas. El ejercicio de este control puede también compensar, de algún otro modo, los procedimientos débiles de control interno. Por ejemplo, en casos donde hay limitada segregación de deberes en el área de compras y desembolsos de efectivo, el control interno se mejora cuando el propietario-administrador personalmente firma todos los cheques. Cuando el propietario-administrador no está implicado, hay un mayor riesgo de que ocurra fraude o error de los empleados y que no sea detectado.*

17. *Mientras que una falta de sofisticación de los controles internos no indica en sí misma un alto riesgo de fraude o error, puede abusarse de la posición dominante de propietario-administrador: el que la administración sobrepase los controles puede tener un efecto adverso importante en el ambiente de control de cualquier entidad, llevando a un riesgo incrementado de fraude de la administración o de errores importantes en los estados financieros. Por ejemplo, el propietario-administrador puede dirigir al personal a que haga desembolsos que de otro modo no harían en ausencia de una documentación de apoyo.*

18. *El impacto en la auditoría del propietario-administrador y potencial para que la administración sobrepase los controles internos dependen en alto grado de la integridad, actitud y motivos del propietario-administrador. Como en cualquier otra auditoría, el auditor de una entidad pequeña ejerce un escepticismo profesional. El auditor no supone que el propietario-administrador sea deshonesto ni que tenga una honestidad incuestionable. Este es un factor importante a considerar por el auditor cuando evalúa el riesgo de auditoría, planea la naturaleza, así como la extensión del trabajo de auditoría, evalúa la evidencia de auditoría y evalúa la confiabilidad de las representaciones de la administración.*

### **Comentario sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría**

19. *El comentario siguiente proporciona lineamientos sobre la aplicación de NIAs a la auditoría de una entidad pequeña. Estos lineamientos son un suplemento a, y no un sustituto de los lineamientos contenidos en la NIA relevante, tomando en cuenta las consideraciones especiales relevantes a la auditoría de las entidades pequeñas. Para los requisitos específicos de las*

*NIAs, el auditor se refiere a la NIA en cuestión. Cuando una NIA sea, en principio, aplicable a la auditoría de los estados financieros de entidades pequeñas y no haya consideraciones especiales aplicables a la auditoría de una entidad pequeña, no se dan lineamientos respecto de esa NIA.*

### **NIA 210: Términos de los trabajos de auditoría**

*20. En muchos casos, los propietarios-administradores de entidades pequeñas no tienen plena conciencia de sus propias responsabilidades o de las de sus auditores. En particular, los propietarios-administradores pueden no apreciar que los estados financieros son su responsabilidad, particularmente cuando el propietario-administrador ha contratado por fuera la preparación de los estados financieros. Uno de los propósitos de una carta compromiso es comunicar claramente las responsabilidades respectivas del propietario-administrador y del auditor. El Apéndice a la NIA 210 proporciona un ejemplo de una carta compromiso de auditoría.*

*21. En algunos casos, el auditor puede determinar que no será posible obtener suficiente evidencia para formar una opinión sobre los estados financieros a causa de las debilidades que puedan surgir por las características de la entidad pequeña. En estas circunstancias, y cuando lo permita la jurisdicción relevante, el auditor puede decidir no aceptar el trabajo, o retirarse del trabajo después de su aceptación. En forma alternativa, el auditor puede decidir continuar con el trabajo, pero emitir su opinión con salvedades o abstenerse de opinar. El auditor hace referencia al párrafo 41 de la NIA 700, El dictamen del auditor sobre los estados financieros, el cual declara que el auditor no deberá ordinariamente aceptar un trabajo de auditoría donde los términos del trabajo sean tales, que el auditor crea que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión.*

### **NIA 220: Control de calidad para el trabajo de auditoría**

*22. El objetivo primario del control de calidad es proporcionar seguridad de que las auditorías se conducen de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El auditor de una entidad pequeña mantiene este objetivo en mente cuando determina la naturaleza, oportunidad y extensión de las políticas, así como procedimientos apropiados a las circunstancias.*

*23. El párrafo 5 de la NIA 220 declara: “La naturaleza, oportunidad, y extensión de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependen de un número de factores como el tamaño y naturaleza de la práctica...”. Muchas auditorías de entidades pequeñas se llevan a cabo por firmas pequeñas de auditoría. Dichas firmas, al determinar*

*las políticas y procedimientos apropiados, consideran las áreas listadas en el párrafo 6 de la NIA 220 que son:*

- (a) Requisitos profesionales.*
- (b) Competencia y habilidad.*
- (c) Asignación.*
- (d) Delegación.*
- (e) Consultas.*
- (f) Aceptación y retención de clientes.*
- (g) Monitoreo.*

*24. Con la posible excepción de asignación y delegación (que pueden no ser relevantes a los practicantes únicos sin asistentes), cada una de éstas ordinariamente se reflejará en los procedimientos establecidos por firmas que auditan entidades pequeñas.*

*25. Los requisitos de la NIA 220 relacionados a control de calidad sobre auditorías individuales son principalmente relevantes para los trabajos en los que algo del trabajo se delega a uno o más asistentes. Muchas auditorías de entidades pequeñas se realizan completamente por el socio a cargo del trabajo de auditoría (quien puede ser un solo practicante). En tales situaciones, no surgen cuestiones de dirección y supervisión de asistentes y de revisión de su trabajo, ya que el socio a cargo de la auditoría, habiendo conducido personalmente todos los aspectos importantes del trabajo, está enterado de todos los asuntos de importancia relativa.*

*26. El socio a cargo de la auditoría (o practicante único) necesita, sin embargo, estar satisfecho de que la auditoría ha sido conducida de acuerdo a NIAs. Desarrollar u obtener un cuestionario de verificación de la terminación de la auditoría adecuadamente diseñada puede brindar una herramienta útil para comprobar si fue completo y adecuado el proceso seguido en una auditoría. Formarse un punto de vista objetivo sobre lo apropiado de los juicios hechos en el curso de una auditoría puede presentar problemas prácticos cuando el mismo individuo también desempeñó toda la auditoría. Cuando están implicados asuntos particularmente complejos o inusuales, y la auditoría se lleva a cabo por un solo practicante, puede ser*

*deseable consultar con otros auditores de adecuada experiencia o con el órgano profesional del auditor, en una base confidencial.*

### **NIA 230: Documentación**

*27. El auditor puede tener una comprensión profunda de la entidad y su negocio, a causa de la relación cercana entre el auditor y el propietario-administrador, o a causa del tamaño de la entidad que se audita, o el tamaño del equipo de auditoría y de la firma de auditoría. Sin embargo, esa comprensión no elimina la necesidad de que el auditor prepare y conserve papeles de trabajo adecuados. Los papeles de trabajo ayudan en la planeación, desempeño, supervisión y revisión de la auditoría, registrando la evidencia obtenida para apoyar la opinión de auditoría.*

*28. La disciplina impuesta por el requisito de documentar el razonamiento y conclusiones sobre asuntos importantes que requieran el ejercicio de juicio puede, a menudo, en la práctica, aumentar la claridad de la comprensión del auditor de los asuntos en cuestión y enriquecer la calidad de las conclusiones. Esto es así para todas las auditorías, aun en el caso de un único practicante sin asistentes.*

*29. Pueden usarse diferentes técnicas para documentar los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad, dependiendo de su complejidad. Sin embargo, en las entidades pequeñas el uso de diagramas de flujo o descripciones narrativas del sistema son a menudo las técnicas más eficientes. Estas pueden conservarse como información permanente y se revisan y actualizan en años posteriores.*

*30. El párrafo 11 de la NIA 230 proporciona ejemplos de los contenidos de los papeles de trabajo. No es la intención que estos ejemplos se usen como lista de verificación de los asuntos que se deben incluir en todos los casos. El auditor de una entidad pequeña usa su juicio para determinar el contenido de los papeles de trabajo en cualquier caso particular.*

*31. No obstante, el auditor de una entidad grande o pequeña, documenta en los papeles de trabajo:*

*(a) La planeación de la auditoría.*

*(b) Un programa de auditoría que establezca la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría desempeñados.*

*(c) Los resultados de dichos procedimientos.*

(d) Las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida junto con el razonamiento y conclusiones sobre todos los asuntos de importancia que requieran el ejercicio de juicio.

### **NIA 240: Fraude y error**

32. Los párrafos 13 y 14 de la NIA 240 ilustran ciertas condiciones o hechos que pueden incrementar el riesgo de fraude o error. En el Apéndice 1 a la NIA, se dan ejemplos de estas condiciones o hechos. Un ejemplo relevante aplicable a las entidades pequeñas es: “la administración es dominada por una persona (o un grupo pequeño) y no hay consejo o comité de supervisión efectivo...”. Aunque esta situación se aplica a la mayoría de las entidades pequeñas, los lineamientos de la NIA 240 no tienen la intención de implicar que el auditor debe considerar que todas las entidades pequeñas necesariamente implican un riesgo más alto de fraude o error que las entidades mayores.

33. La presencia de un propietario-administrador dominante es un factor importante en el entorno global de control, ya que la necesidad de autorización de la administración puede compensar los, por otra parte, débiles procedimientos de control y reducir el riesgo de fraude o error de los empleados. Sin embargo, esto puede ser una debilidad potencial ya que hay oportunidad de que la administración sobrepase los controles. La actitud del propietario-administrador hacia cuestiones de control en general y hacia el ejercicio personal de controles de supervisión puede tener una influencia importante en el enfoque del auditor. La evaluación del auditor del efecto de dichos asuntos está condicionada por su conocimiento de dicha entidad particular y la integridad de su propietario-administrador. Los asuntos que los auditores toman en cuenta en esta evaluación incluyen los siguientes:

- Si el propietario-administrador tiene un motivo específico identificable (por ejemplo, dependencia del propietario-administrador del éxito de la entidad) para distorsionar los estados financieros, combinado con la oportunidad de hacerlo.
- Si el propietario-administrador no hace distinción entre transacciones personales y de negocios.
- Si el estilo de vida del propietario-administrador es sustancialmente inconsistente con el nivel de su remuneración (ésta incluye otras fuentes de ingreso de las cuales puede estar enterado el auditor al llenar la declaración de impuestos del propietario-administrador, por ejemplo).

- *Cambios frecuentes de asesores profesionales.*
- *Si la fecha de inicio de la auditoría ha sido retrasada repetidamente o hay demandas no explicadas para completar la auditoría en un periodo irrazonablemente corto de tiempo.*
- *Transacciones inusuales para fines de año que tengan un efecto de importancia relativa sobre la utilidad.*
- *Transacciones inusuales con partes relacionadas.*
- *Pagos de honorarios o comisiones a agentes y consultores que parezcan excesivos.*
- *Pleitos con autoridades fiscales.*

#### ***NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros***

*34. La NIA 250 requiere que el auditor obtenga una comprensión general del marco conceptual legal y regulador al que está sujeta la entidad. Aparte de las leyes y reglamentos que se relacionan directamente a la preparación de los estados financieros, puede haber también leyes y reglamentos que proporcionen un marco conceptual legal para la conducción de la entidad y que sean centrales a la capacidad de la entidad para conducir sus negocios. Como la mayoría de las entidades pequeñas tienen actividades poco complicadas, el entorno legal y regulatorio al que están sujetas es menos complicado que el entorno en que operan las entidades mayores más diversificadas.*

*35. Una vez que el auditor de una entidad pequeña ha identificado cualesquiera leyes y reglamentos específicos a la industria que sean relevantes, esta información se registra como información permanente como parte del conocimiento de la entidad y, se revisa y actualiza, según sea necesario en años posteriores.*

#### ***NIA 300: Planeación***

*36. Las auditorías de las entidades pequeñas son conducidas por equipos de auditoría muy pequeños; muchas implican al socio a cargo de la auditoría (o único practicante) que trabaja con un asistente de auditoría (o sin asistentes de auditoría). Con un equipo más pequeño, la coordinación y comunicación*

entre los miembros del equipo es más fácil. Planear la auditoría de una entidad pequeña no necesita ser un ejercicio complejo o que requiera gran tiempo, varía de acuerdo al tamaño de la entidad y la complejidad de la auditoría. Por ejemplo, en algunas auditorías pequeñas, la planeación puede llevarse a cabo en una junta con el propietario-administrador de la entidad o cuando los registros de la entidad estén disponibles al auditor para auditoría. La planeación de la auditoría puede comenzar, sin embargo, a la terminación de la auditoría del ejercicio anterior ya que el auditor estará en una buena situación para planear el siguiente ejercicio. Una breve nota de archivo preparada en este momento, con base en una revisión de los papeles de trabajo y haciendo resaltar los asuntos identificados en la auditoría que se acaba de completar puede ser particularmente útil. Esta nota de archivo, corregida con los cambios que surjan durante el periodo posterior, podría entonces ser la base inicial para planear la siguiente auditoría. El análisis con el propietario-administrador es una parte muy importante de la planeación, especialmente en una auditoría de primer año. Tal análisis no necesita una junta especial, puede tener lugar como parte de otras reuniones, conversaciones o correspondencia.

37. En principio, la planeación comprende desarrollar una estrategia general (reflejada en un plan global de auditoría) y un enfoque detallado para implementar la estrategia en términos de la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo de auditoría (reflejados en un programa de auditoría). Sin embargo, un enfoque práctico a la auditoría de una entidad pequeña no necesita implicar excesiva documentación. En el caso de una entidad pequeña donde a causa del tamaño o naturaleza de la entidad, pueden documentarse adecuadamente los detalles del plan global en el programa de auditoría, o viceversa, puede no ser necesaria documentación separada de cada uno de ellos. Cuando se usan programas de auditoría estándar, éstos se modifican y se ajustan en forma apropiada a las circunstancias particulares del cliente.

### **NIA 310: Conocimiento del negocio**

38. El Apéndice a la NIA 310 da una lista de asuntos que el auditor puede considerar con relación al conocimiento del negocio. Esta lista es ilustrativa solamente, no es exhaustiva ni todos los asuntos listados son relevantes a todas las auditorías. En particular, el auditor de una entidad pequeña a menudo encontrará que muchos de los puntos de esta lista simplemente no son relevantes. Por lo tanto, sería inapropiado considerar este Apéndice como una forma de lista de verificación para aplicar rutinariamente en todas las auditorías. Sin embargo, puede ser suficiente que el auditor use una lista de verificación que haya sido ajustada en forma apropiada a la particular

*entidad pequeña; dicha lista de verificación puede revisarse y actualizarse en años posteriores.*

*39. El auditor de una entidad pequeña a menudo está en posición de tener un conocimiento amplio y actualizado del negocio en virtud del hecho de que puede haber un contacto cercano regular con el propietario-administrador. Esta relación a menudo brinda información sobre asuntos como los siguientes:*

- Las actividades de la entidad pequeña, sus productos y servicios principales, y la industria en que opera.*
- El estilo gerencial, metas y actitudes del propietario-administrador.*
- Cualesquiera planes para cambios a la naturaleza, administración o propiedad de la entidad.*
- Tendencias en rentabilidad o liquidez y lo adecuado del capital de trabajo.*
- Asuntos legales o regulatorios a los que se enfrenta la entidad, incluyendo su relación con las autoridades fiscales.*
- Los registros contables.*
- El ambiente de control.*

*40. Documentar el conocimiento del negocio por parte del auditor es igualmente importante en todas las auditorías, sin importar el tamaño de la entidad. Sin embargo, la extensión de la documentación depende de la complejidad de la entidad y del número de personas que estarán encargadas de la auditoría. Las entidades pequeñas ordinariamente no son complejas y su auditoría rara vez implica grandes equipos de asistentes. En muchos casos la auditoría puede ser desempeñada por el socio y quizá un solo asistente. Por lo tanto, si bien el auditor de una entidad pequeña preparará documentación a un nivel suficiente para:*

*(a) Facilitar la planeación apropiada de la auditoría.*

*b) Prever cualquier cambio de responsabilidad dentro de la firma de auditoría, como cambios del socio a cargo de la auditoría, o la salida, enfermedad o incapacidad de asistentes.*



*Dicha documentación ordinariamente no será sofisticada en su formato y será tan breve como permitan las circunstancias.*

### **NIA 320: Importancia relativa de la auditoría**

*41. Importancia relativa es definida en el Marco de conceptos para la preparación y presentación de estados financieros del Comité Internacional de Normas de Contabilidad como sigue: “La información es de importancia relativa si su omisión o su presentación errónea puede influenciar las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre la base de los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o del error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o su presentación errónea. Así, la importancia relativa provee un umbral o punto de separación, más que ser una característica cualitativa primaria que la información debe tener para ser útil”.*

### **Etapa de planeación**

*42. Para fines de planeación de la auditoría, generalmente es necesario evaluar la importancia relativa desde una perspectiva cualitativa y cuantitativa. Un propósito de este juicio preliminar sobre la importancia relativa es centrar la atención del auditor sobre las partidas más importantes de los estados financieros al determinar la estrategia de auditoría. Como no hay pronunciamientos autorizados sobre cómo se evalúa la importancia relativa en términos cuantitativos, el auditor en cada caso aplica juicio profesional a la luz de las circunstancias. Un enfoque a la evaluación de la importancia relativa cuantitativa es usar un porcentaje de una cifra clave en los estados financieros, tal como alguna de las siguientes:*

- Utilidad o pérdida antes de impuestos (ajustada, si es propio, para efectos de cualesquiera niveles anormales de partidas de gastos, tales como la remuneración del propietario-administrador).*
- Ingresos.*
  
- Total del balance.*

*43. A menudo, en el caso de entidades pequeñas, no hay disponibles al auditor borradores de los estados financieros al comienzo de la auditoría. Cuando este es el caso, el auditor usa la mejor información disponible en ese momento. Puede ser utilizado, si está disponible, el balance de comprobación del año actual. A menudo, puede obtenerse más fácilmente una estimación de ingresos para el ejercicio actual que una de utilidades (o*

pérdidas) o de un total del balance. Un enfoque común en el juicio preliminar de la importancia relativa es calcular ésta sobre los estados financieros auditados del año anterior, según sean corregidos por circunstancias conocidas con relación al año sujeto a auditoría.

44. Evaluar la importancia relativa como un porcentaje de resultados antes de impuestos puede ser inapropiado cuando la entidad está en o cerca del punto de equilibrio, ya que puede dar un nivel inapropiadamente bajo de importancia relativa, llevando a procedimientos de auditoría innecesariamente extensos. En tales casos, el auditor puede aplicar el método de porcentaje, por ejemplo, a totales de ingresos o del balance. Alternativamente, la importancia relativa puede evaluarse teniendo consideración de niveles evaluados de importancia relativa en años anteriores y el nivel normal de resultados. Además de considerar la importancia relativa al nivel global del estado financiero, el auditor considera ésta con relación a los saldos de cuentas individuales, clases de transacciones y revelaciones.

45. Sin importar cuál base pueda usarse para evaluar la importancia relativa para fines de planear la auditoría, el auditor reevalúa la importancia relativa cuando evalúa los resultados de los procedimientos de auditoría. Esta reevaluación toma en cuenta la versión final del borrador de los estados financieros, incorporando todos los ajustes convenidos e información obtenida durante el curso de la auditoría.

46. Aunque la importancia relativa en la etapa de dictaminar se considera en términos cuantitativos, no hay un valor de umbral claro sino más bien una gama de valores dentro de los cuales el auditor ejerce su juicio. Puede suponerse que los montos por encima del límite superior de la gama sean de importancia relativa y los montos por debajo del límite inferior pueden suponerse como no de importancia relativa, aunque cualquiera de estos dos supuestos puede ser refutado al aplicar consideraciones cualitativas.

47. Además, aunque la planeación puede haberse basado en una evaluación cuantitativa de la importancia relativa, la opinión del auditor tomará en cuenta no sólo el monto sino también la naturaleza cualitativa de la información errónea no ajustada dentro de los estados financieros.

#### **NIA 400: Evaluaciones del riesgo y control interno**

48. En la auditoría de una entidad pequeña, el riesgo del control a menudo se supone o se evalúa como alto, al menos para ciertas aseveraciones de los estados financieros. La evaluación del riesgo inherente para dichas aseveraciones adquiere un significado particular, ya que tiene un impacto

*directo sobre la extensión de los procedimientos sustantivos. Hay dificultades en la evaluación del riesgo inherente de una entidad pequeña; por ejemplo, puede haber un riesgo incrementado como resultado de la concentración de propiedad y control. Sin embargo, la evaluación que realiza el auditor el sobre riesgo inherente en una entidad pequeña depende de sus características particulares. Una evaluación cuidadosa del riesgo inherente para las aseveraciones de importancia relativa de los estados financieros, más que una suposición de que es alto, puede hacer posible al auditor conducir una auditoría más eficiente y efectiva.*

*49. Una comprensión del ambiente de control es esencial para entender el riesgo de control. El auditor considera la influencia global del propietario-administrador y de otro personal clave. Por ejemplo, el auditor considera si el propietario-administrador demuestra una conciencia positiva del control y considera el grado al cual el propietario-administrador y otro personal clave están activamente implicados en las operaciones diarias.*

*50. Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor hace una evaluación preliminar del riesgo de control, al nivel de aseveración, por cada saldo de cuenta o clase de transacciones de importancia relativa. Los procedimientos sustantivos pueden reducirse si se justifica la confianza en estos controles después de su investigación y comprobación. Sin embargo, muchos controles internos relevantes a las entidades grandes no son prácticos en la entidad pequeña, y como resultado puede no ser posible confiar en el control interno para detectar fraude o errores. Por ejemplo, la segregación de deberes puede ser limitada gravemente en las entidades pequeñas porque los procedimientos contables pueden desempeñarse por pocas personas que pueden tener responsabilidades tanto de operación como de custodia. De modo similar, cuando hay pocos empleados, puede no ser posible establecer un sistema de verificación independiente de su trabajo.*

*51. La segregación inadecuada de deberes y el riesgo de error, pueden, en algunos casos, ser compensados por otros procedimientos de control, tales como el ejercicio de fuertes controles de supervisión por el propietario-administrador, los medios de conocimiento personal directo de la entidad e implicación en las transacciones. Sin embargo, esto, en sí mismo, puede introducir otros riesgos tales como el potencial de que la administración sobrepase los controles o cometa fraude. Las dificultades particulares incluyen la posible subestimación de ingresos por la falta de registro o el registro erróneo de las ventas. En circunstancias donde la segregación de deberes es limitada y falta evidencia de controles de supervisión, la evidencia de auditoría necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados*

financieros puede obtenerse totalmente a través del desempeño de procedimientos sustantivos.

52. Con base en la comprensión del sistema de contabilidad y del ambiente de control, el auditor de una entidad pequeña puede decidir suponer que el riesgo de control es alto sin planear o desempeñar ningún procedimiento detallado (tal como pruebas de controles) para soportar esta evaluación. Aun cuando parezca haber controles efectivos, puede ser más eficiente para el auditor limitar los procedimientos de auditoría a los de naturaleza sustantiva.

53. El auditor pone en conocimiento de la administración las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad o de control interno que han ocupado la atención del auditor. En esta comunicación, pueden hacerse también recomendaciones para mejoras. Dichas recomendaciones son particularmente valiosas para el desarrollo de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad pequeña.

54. El auditor usa las evaluaciones del riesgo inherente y de control para determinar los procedimientos sustantivos que proporcionarán la evidencia de auditoría para reducir el riesgo de no detección y, por tanto, el riesgo de auditoría, a un nivel aceptable. En algunas entidades pequeñas, como aquéllas en las que la mayoría de las transacciones son por efectivo y no hay un patrón regular de costos y márgenes, la evidencia disponible puede ser inadecuada para soportar una opinión sin salvedad sobre los estados financieros.

#### **NIA 401: Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora**

55. La creciente disponibilidad de sistemas de contabilidad con base en computadora que son capaces de satisfacer las circunstancias tanto funcionales como económicas aun de las entidades más pequeñas hace impacto en las auditorías de dichas entidades. Los sistemas de contabilidad de las entidades pequeñas a menudo hacen uso de computadoras personales. La Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría 1001, proporciona lineamientos adicionales respecto a las consideraciones especiales de un ambiente tal.

56. Es probable que las entidades pequeñas usen equipo de hardware y paquetes de software menos sofisticados que las entidades grandes (a menudo en paquete más que desarrollados en casa). Sin embargo, el auditor tiene conocimiento suficiente del sistema de información por computadora para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desempeñado. El auditor

*puede considerar si se necesitan habilidades especializadas en una auditoría.*

*57. A causa de la limitada segregación de deberes, el uso de instalaciones de computación por una entidad pequeña puede tener el efecto de incrementar el riesgo de control. Por ejemplo, es común que los usuarios puedan desempeñar dos o más de las siguientes funciones en el sistema de contabilidad:*

- Iniciar y autorizar documentos fuente.*
- Alimentar datos al sistema.*
- Operar la computadora.*
- Cambiar programas y archivos de datos.*
- Usar o distribuir datos de salida.*
- Modificar los sistemas operativos.*

*58. El uso de sistemas de información por computadora de entidades pequeñas puede ayudar al auditor a obtener seguridad en cuanto a la exactitud y lo apropiado de los registros contables al reducir el riesgo de control. Los sistemas de información por computadora pueden estar mejor organizados, ser menos dependientes de las habilidades de las personas que los usan, y menos susceptibles a manipulación que los sistemas no computarizados. La capacidad del auditor para obtener informes relevantes y otra información puede también enriquecerse. Los buenos sistemas computarizados facilitan la partida doble precisa y la conciliación de libros auxiliares con las cuentas de control. La generación de informes y la producción de conciliaciones bancarias pueden ser más disciplinadas y efectivas, y a menudo se mejora la disponibilidad de informes y otra información para el auditor. La seguridad que proporcionan estas características, siempre que sean propiamente evaluadas y puestas a prueba, puede permitir al auditor limitar el volumen de pruebas sustantivas de las transacciones y saldos.*

*59. Los principios generales esbozados en la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría 1009, son también aplicables en ambientes computarizados de entidades pequeñas y dan lineamientos adicionales respecto a las consideraciones especiales en ese ambiente. Sin embargo, en*

*muchos casos donde se procesan volúmenes más pequeños de datos, los métodos manuales pueden ser más efectivos en cuanto a costo.*

### **NIA 500: Evidencia de auditoría**

*60. La NIA 500 reconoce que, aunque puede obtenerse la evidencia de auditoría en un número de formas, incluyendo con una apropiada mezcla de pruebas de control y procedimientos sustantivos, en algunas circunstancias la evidencia puede obtenerse totalmente por procedimientos sustantivos. Un ejemplo típico de tales circunstancias sería cuando la segregación de deberes es limitada y hay falta de evidencia de control de supervisión, como en el caso de muchas entidades pequeñas.*

*61. En la auditoría de entidades pequeñas, hay problemas particulares para obtener evidencia de auditoría para soportar la aseveración de integridad. Hay dos razones principales para esto:*

*(a) El propietario-administrador ocupa una posición dominante y puede tener capacidad de asegurar que algunas transacciones no sean registradas.*

*(b) La entidad puede no tener procedimientos de control interno que proporcionen evidencia documental de que todas las transacciones están registradas.*

*62. El auditor planea y conduce la auditoría con una actitud de escepticismo profesional. En ausencia de evidencia en contrario, el auditor está facultado para aceptar las representaciones como verdaderas y los registros como genuinos.*

*63. El auditor de una entidad pequeña no necesita suponer que habrá controles internos limitados sobre la integridad de poblaciones importantes, tales como ingresos. Muchas entidades pequeñas tienen alguna forma de sistema con base numérica para controlar el despacho de mercancías o la prestación de servicios. Cuando hay tal sistema para asegurar la integridad, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de su operación, por medio de pruebas de control, que ayude a determinar si puede evaluarse el riesgo de control como menos que alto para justificar una reducción en la extensión de las pruebas sustantivas.*

*64. Cuando no hay controles internos relevantes a la aseveración, el auditor quizá pueda obtener suficiente evidencia de los procedimientos sustantivos solos. Estos procedimientos pueden incluir los puntos siguientes:*

- *Comparar montos registrados con montos calculados basados en datos registrados por separado; por ejemplo, puede esperarse que las salidas de mercancías anotadas en los registros de existencias físicas generen ingresos por ventas y que las hojas de trabajo o los reportes de tiempo generen cargos a los clientes.*
- *Conciliar cantidades totales de bienes comprados y vendidos.*
- *Procedimientos analíticos.*
- *Confirmación externa.*
- *Una revisión de transacciones después de la fecha del balance.*

#### **NIA 520: Procedimientos analíticos**

*65. El auditor aplica procedimientos analíticos en la etapa de planeación de la auditoría. La naturaleza y extensión de los procedimientos analíticos en la etapa de planeación de la auditoría de una entidad pequeña pueden ser limitadas por la oportunidad del procesamiento de las transacciones por la entidad pequeña y la falta de información financiera confiable en ese momento. Las entidades pequeñas pueden no tener información financiera mensual o intermedia que pueda usarse en procedimientos analíticos en la etapa de planeación. El auditor puede, como alternativa, conducir una revisión breve del libro mayor o de otros registros contables que puedan estar fácilmente disponibles. En muchos casos, podría no haber información documentada que pueda usarse para este fin, y el auditor puede obtener la información requerida mediante comentarios con el propietario-administrador.*

*66. Los procedimientos analíticos a menudo pueden ser un medio efectivo en cuanto a costo para obtener la evidencia requerida por el auditor. El auditor evalúa los controles sobre la preparación de información usada al aplicar los procedimientos analíticos. Cuando dichos controles son efectivos, el auditor tendrá mayor confianza en la confiabilidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos.*

*67. Un modelo predictivo no sofisticado puede a veces ser efectivo. Por ejemplo, cuando una entidad pequeña ha empleado un número conocido de personal a tasas fijas de remuneración en todo el ejercicio, ordinariamente será posible para el auditor usar estos datos para estimar los costos totales de nómina por el ejercicio con un alto grado de precisión, proporcionando así evidencia de auditoría para una partida importante en los estados financieros*

*y reduciendo la necesidad de desempeñar pruebas de detalle sobre la nómina. El uso de índices comerciales ampliamente reconocidos (tales como márgenes de utilidad para diferentes tipos de entidades al menudeo) a menudo puede ser efectivo en los procedimientos analíticos para proporcionar evidencia para soportar la razonabilidad de las partidas registradas. La extensión de los procedimientos analíticos en la auditoría de una entidad pequeña puede ser limitada a causa de la no disponibilidad de información sobre la cual se basen los procedimientos analíticos.*

*68. Los procedimientos analíticos predictivos pueden ser a menudo un medio efectivo de poner a prueba la integridad, siempre que los resultados puedan ser pronosticados con un grado razonable de precisión y confianza. Las variaciones de los resultados esperados pueden indicar posibles omisiones que no han sido detectadas por otras pruebas sustantivas.*

*69. Sin embargo, diferentes tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Los procedimientos analíticos que implican, por ejemplo, el pronóstico de ingreso total por rentas sobre un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración las tasas de rentas, el número de apartamentos y las tasas de desocupación, pueden ser una fuente muy persuasiva de evidencia y eliminar la necesidad de mayor verificación por medio de pruebas de detalles. En contraste, el cálculo y comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos pueden ser una fuente menos persuasiva de evidencia y proporcionar confirmación útil si se usan en combinación con otros procedimientos de auditoría.*

*70. Los procedimientos analíticos ordinariamente desempeñados en esta etapa de la auditoría son muy similares a los que se usarían en la etapa de planeación de la auditoría. Estos incluyen los puntos siguientes:*

- Comparar los estados financieros por el año actual con los de años anteriores.*
- Comparar los estados financieros con cualesquiera presupuestos, pronósticos, o expectativas de la administración.*
- Revisar tendencias en cualesquiera índices importantes de los estados financieros.*
- Considerar si los estados financieros reflejan en forma adecuada cualesquiera cambios en la entidad de los cuales tenga noticia el auditor.*



- *Averiguar sobre características no explicadas o inesperadas de los estados financieros.*

**NIA 530: Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas**

*71. Hay una variedad de métodos para seleccionar partidas para la aplicación de pruebas selectivas. La selección de un método apropiado, por parte del auditor, será guiada por consideraciones de efectividad y eficiencia. Los medios que tiene disponibles son:*

*(a) Seleccionar todas las partidas (examen del 100%).*

*(b) Seleccionar partidas específicas.*

*(c) Muestreo en la auditoría.*

*72. Las pequeñas poblaciones que ordinariamente se encuentran en las entidades pequeñas pueden hacer factible seleccionar:*

*(a) 100% de la población.*

*(b) 100% de alguna parte de la población, por ejemplo, todas las partidas por encima de un monto dado, aplicando procedimientos analíticos al saldo de la población, si es de importancia relativa.*

*73. Cuando no se adopten los métodos anteriores de obtener evidencia de auditoría, el auditor considera el uso de procedimientos que impliquen muestreo en la auditoría. Cuando el auditor decide usar muestreo en la auditoría, los mismos principios fundamentales se aplican tanto en las entidades grandes como en las pequeñas. El auditor selecciona partidas muestra de tal manera que se pueda esperar que la muestra sea representativa de la población.*

**NIA 550: Partes relacionadas**

*74. A menudo se llevan a cabo transacciones importantes entre la pequeña entidad y el propietario-administrador, o entre la pequeña entidad y entidades relacionadas al propietario-administrador. Las entidades pequeñas rara vez tienen políticas y códigos de conducta sofisticados sobre las transacciones con partes relacionadas. En verdad, las transacciones con partes relacionadas son una característica regular de muchas entidades que son*

*propiedad de, y administradas por un individuo o por una familia. Más aún, el propietario-administrador puede no entender plenamente la definición de una parte relacionada, especialmente cuando normas relevantes de contabilidad consideran ciertas relaciones como relacionadas y otras no. La provisión de representaciones de la administración respecto a la integridad de la revelación puede requerir alguna explicación por parte del auditor sobre la definición técnica de una parte relacionada.*

*75. El auditor de una entidad pequeña ordinariamente desempeña procedimientos sustantivos sobre la identificación de partes relacionadas y de transacciones con partes relacionadas. Sin embargo, si el auditor evalúa como bajo el riesgo de transacciones no reveladas con partes relacionadas, estos procedimientos sustantivos no necesitan ser extensos. El auditor a menudo actúa como auditor de otras entidades relacionadas a la entidad pequeña, lo que puede ayudar a identificar las partes relacionadas.*

*76. El conocimiento profundo del auditor en la entidad pequeña puede ser de ayuda en la identificación de partes relacionadas, las cuales en muchos casos serán entidades controladas por el propietario-administrador. Este conocimiento puede también ayudar al auditor a evaluar si las transacciones con partes relacionadas podrían haberse dado sin reconocimiento en los registros contables de la entidad.*

#### **NIA 560: Hechos posteriores**

*77. No es común que se requiera a las entidades pequeñas que informen poco después del final de su ejercicio. A menudo se da el caso de que pase más tiempo entre el final del ejercicio y la aprobación o firma de los estados financieros por el propietario-administrador en el caso de las entidades pequeñas, que en el caso de las entidades grandes. El periodo a cubrir por los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores es, por lo tanto, a menudo más largo en la auditoría de una entidad pequeña, permitiendo más oportunidad a que ocurran hechos posteriores que pueden afectar los estados financieros. La NIA 560 requiere que el auditor desempeñe procedimientos para cubrir todo el periodo desde el final del ejercicio hasta la fecha del dictamen de auditoría.*

*78. Los procedimientos sobre hechos posteriores que el auditor de una entidad pequeña desempeña dependerán de la información que esté disponible y, en particular, del grado al cual los registros contables han sido actualizados desde el final del ejercicio. Cuando los registros contables no están actualizados y no se han preparado minutas de las reuniones del consejo directivo, los procedimientos relevantes pueden tomar la forma de*

una averiguación con el propietario-administrador, documentándose las respuestas del propietario-administrador, y la inspección de los estados bancarios. El párrafo 5 de la NIA 560 da ejemplos de algunos de los asuntos que puede ser apropiado que el auditor considere en el curso de estas averiguaciones.

79. El auditor puede, dependiendo de las circunstancias, considerar que la carta de representación debiera cubrir hechos posteriores. La carta de representación ordinariamente está fechada el mismo día que el dictamen de auditoría, cubriendo así todo el periodo desde el final del ejercicio.

80. La sección de esta DIPA sobre la NIA 700, proporciona lineamientos sobre los procedimientos del auditor con relación a hechos posteriores (si los hay) en el periodo entre la aprobación de los estados financieros y la fecha del dictamen del auditor.

81. Cuando, como en muchas entidades pequeñas, la reunión en que los estados financieros son aprobados o firmados es seguida de inmediato por la asamblea general anual, el intervalo entre las dos no requiere ninguna consideración por separado por parte del auditor ya que es demasiado corto.

82. Si el auditor adquiere conocimiento de un hecho que afecte materialmente los estados financieros, el auditor considera si los estados financieros requieren corregirse, discute el asunto con la administración y toma una acción apropiada a las circunstancias.

### **NIA 570: Negocio en marcha**

83. El tamaño de una entidad afecta su capacidad de resistir condiciones adversas. Las entidades pequeñas pueden responder rápidamente para explotar las oportunidades, pero su falta de reservas limita su capacidad para sostener las operaciones.

84. La NIA 570 requiere que los auditores consideren el riesgo de que el supuesto de negocio en marcha pueda no ser apropiado. Los factores de riesgo de particular importancia para las entidades pequeñas incluyen, el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de apoyar a la entidad, el riesgo de la pérdida de un cliente principal o empleado clave y el riesgo de la pérdida del derecho a operar bajo licencia, franquicia u otro convenio legal.

85. La NIA 570 da lineamientos sobre la evidencia por obtener cuando surge un cuestionamiento respecto a lo adecuado de la base de negocio en

*marcha. Esta evidencia puede incluir una revisión de la documentación, tal como presupuestos y pronósticos de flujo de efectivo y de utilidades. En la auditoría de una entidad pequeña, el auditor no espera ordinariamente encontrar presupuestos y pronósticos detallados relevantes a la consideración de negocio en marcha. Sin embargo, el auditor discute con el propietario-administrador el status de negocio en marcha de la entidad y en particular, el financiamiento de la entidad en el mediano y el largo plazo. El auditor considera estas discusiones a la luz de documentación confirmatoria y del conocimiento del auditor del negocio. El auditor considera la necesidad de obtener representaciones de la administración por escrito.*

*86. Cuando la entidad pequeña está financiada en gran parte por un préstamo del propietario-administrador, puede ser importante que estos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad pequeña en dificultades financieras puede depender de que el propietario-administrador subordine su préstamo a la entidad en favor de bancos u otras instituciones financieras. En tales circunstancias, el auditor inspecciona evidencia documental apropiada de la subordinación del préstamo del propietario-administrador. Cuando una entidad depende del apoyo adicional del propietario-administrador, el auditor considera la capacidad del propietario-administrador para cumplir con la obligación bajo el convenio de apoyo. Además, el auditor puede pedir una representación por escrito, confirmando la intención del propietario-administrador o de cualquier arreglo que exista con él.*

### **NIA 580: Representaciones de la administración**

*87. El párrafo 6 de la NIA 580 declara que, cuando las representaciones se refieren a asuntos que son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor:*

*(a) Busca evidencia de auditoría confirmatoria de fuentes dentro o fuera de la entidad.*

*(b) Evalúa si las representaciones hechas por la administración parecen razonables y son consistentes con otra evidencia de auditoría obtenida, incluyendo otras representaciones.*

*(c) Considera si puede esperarse que los individuos que hacen las representaciones estén bien informados sobre los asuntos específicos.*

*88. El párrafo 7 de la NIA 580 declara que las representaciones de la administración no pueden ser un sustituto para otra evidencia de auditoría que el auditor espere esté disponible. Si tal evidencia de auditoría no puede*

obtenerse, esto puede constituir una limitación al alcance de la auditoría y el auditor considera las implicaciones para el dictamen de auditoría. Sin embargo, en ciertos casos, una representación por la administración puede ser la única evidencia de auditoría que el auditor puede razonablemente esperar que esté disponible.

89. En vista de las características particulares de las entidades pequeñas, el auditor puede juzgar apropiado obtener representaciones escritas del propietario administrador en cuanto a la integridad y exactitud de los registros contables y de los estados financieros (por ejemplo, que todos los ingresos han sido registrados). Tales representaciones, por sí mismas, no proporcionan suficiente evidencia de auditoría. El auditor evalúa las representaciones conjuntamente con los resultados de otros procedimientos relevantes de auditoría, el conocimiento del auditor del negocio y de su propietario-administrador, y considera si en las circunstancias particulares, sería razonable esperar que esté disponible otra evidencia de auditoría. La posibilidad de malentendidos entre el auditor y el propietario-administrador se reduce cuando las representaciones orales se confirman por el propietario-administrador por escrito.

#### **NIA 700: El dictamen del auditor sobre los estados financieros**

90. El objetivo de cualquier auditoría es que el auditor obtenga suficiente evidencia de auditoría para expresar una opinión sobre los estados financieros. En muchos casos el auditor podrá expresar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros de las entidades pequeñas. Sin embargo, puede haber circunstancias que necesiten una modificación del dictamen del auditor.

91. Cuando el auditor no puede diseñar o llevar a cabo procedimientos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a la integridad de los registros contables, esto puede constituir una limitación al alcance del trabajo del auditor. La limitación llevaría a una salvedad en la opinión o, en circunstancias en que los posibles efectos de la limitación sean tan importantes que el auditor no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros, a una abstención de opinión.

92. Los siguientes párrafos ilustrativos pueden usarse para este propósito.

**Ejemplo de párrafos para un dictamen del auditor con salvedad cuando no se comprueba la integridad de los registros contables— limitación al alcance, la cual no impide que el auditor exprese una opinión:**

*Las ventas registradas de la compañía incluyen \$X respecto a ventas al contado. No hubo sistema de control sobre dichas ventas en el cual pudimos confiar para el propósito de nuestra auditoría y no hubo procedimientos de auditoría satisfactorios que pudiéramos desempeñar para obtener una razonable seguridad de que las ventas al contado fueron debidamente registradas.*

*En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes, si los hubiere, que podrían haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido satisfacer en cuanto a la integridad y exactitud de los registros contables con respecto a las ventas, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o 'presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes), la situación financiera de la compañía al... y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo a... (y cumplen con...).*

***Ejemplo de párrafos de un dictamen de auditor con abstención de opinión cuando no se comprueba la integridad de los registros contables— limitación al alcance, lo cual es tan importante que el auditor no puede expresar una opinión.***

*Las ventas de la compañía fueron hechas enteramente al contado. No hubo sistema de control sobre dichas ventas en el cual pudimos apoyarnos para el propósito de nuestra auditoría y no hubo procedimientos de auditoría satisfactorios que pudiéramos desempeñar para obtener razonable seguridad de que todas las ventas de contado fueron registradas en forma apropiada.*

*Debido a la importancia del asunto comentado en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.*

*Fecha y firma del dictamen del auditor*

*93. El auditor fecha el dictamen al momento de terminación de la auditoría. Esta fecha no deberá ser anterior a la fecha en que el propietario-administrador apruebe o firme los estados financieros. La aprobación puede ser en forma de una carta de representación de la administración. En la auditoría de entidades pequeñas, por razones prácticas, el auditor puede realmente firmar el dictamen en una fecha posterior a aquélla en que el propietario-administrador apruebe o firme los estados financieros. La planeación previa por parte del auditor y el análisis con la administración de sus procedimientos para finalizar los estados financieros, a menudo evitará que se presente esta situación. Cuando no pueda evitarse, hay una posibilidad de que algún hecho durante el periodo intermedio pudiera afectar*

los estados financieros en forma importante. Por lo tanto, el auditor toma los pasos que sean apropiados para:

(a) Obtener seguridad de que, en esa fecha posterior, el propietario-administrador habrá reconocido la responsabilidad por los estados financieros o las partidas que aparecen en ellos.

(b) Asegurar que sus procedimientos para revisar hechos posteriores cubran el periodo hasta dicha fecha.

### **NIA 720: Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados**

94. El auditor lee la otra información para identificar inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Ejemplos de otra información a menudo incluida en los estados financieros de una entidad pequeña son el estado detallado de ingresos y gastos, el cual a menudo se anexa a los estados financieros para fines de impuestos y el informe de la administración.

#### **La provisión de servicios contables a la entidad pequeña que se audita.**

Esta sección es relevante para jurisdicciones en las que se permite a los auditores legales y profesionalmente proporcionar servicios contables a sus clientes de auditoría.

En algunas jurisdicciones, se permite a los auditores proporcionar servicios contables y de otro tipo a los clientes de auditoría. El propietario-administrador de una entidad pequeña a menudo necesita ayuda en la preparación de los estados financieros, y otros servicios contables, y puede buscar dicha ayuda con el auditor.

**Ejemplos de servicios contables** que el auditor puede comprometerse a desempeñar incluyen los siguientes:

- Ayudar a llevar registros contables.
- Asesorar en la selección y aplicación de políticas contables.
- Ayudar en la preparación de los estados financieros.

98. Al desempeñar servicios contables, el auditor puede obtener información útil sobre la entidad, los objetivos, el estilo gerencial y la ética de su propietario administrador. El auditor también adquiere un conocimiento profundo de la entidad, lo que ayuda en la planeación y conducción de la auditoría. El auditor, sin embargo, recuerda que la ayuda prestada a la entidad no releva al auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

### **Consideraciones éticas**

99. El auditor guarda en mente el requisito ético absoluto de independencia y objetividad cuando se forma y expresa una opinión sobre los estados financieros y ejerce su cuidado de que la relación con la entidad no perjudique la capacidad de formar una opinión objetiva.

100. El párrafo 8.5 del Código de Ética Profesional para Contadores Públicos, de IFAC, permite la prestación de otros servicios, pero declara:

*“Cuando un contador profesional en la práctica pública, además de llevar a cabo una auditoría u otra función de dictaminación, proporciona otros servicios a un cliente, deberá tenerse cuidado de no desempeñar funciones de administración o tomar decisiones administrativas, responsabilidad que descansa en el consejo de directores y en la administración”.*

101. El comentario sobre el párrafo 8.5 declara que la provisión de otros servicios no significa que el contador profesional ha dejado de ser independiente. Sin embargo, con respecto a la preparación de registros contables, el comentario brinda asesoría adicional como sigue:

*“La preparación de registros contables es un servicio que frecuentemente se pide a un contador profesional en la práctica pública, particularmente por los clientes más pequeños, cuyos negocios no son suficientemente grandes para emplear un adecuado personal interno de contabilidad... En todos los casos en que se requiera independencia y en que un contador profesional en la práctica pública tenga que ver con la preparación de registros contables para un cliente, deberán observarse los siguientes requisitos:*

*(a) El contador profesional en la práctica pública no deberá tener ninguna relación o combinación de relaciones con el cliente o ningún conflicto de interés que pudiera perjudicar la integridad o la independencia.*

*(b) El cliente deberá aceptar responsabilidad por los estados financieros.*



(c) *El contador profesional en la práctica pública no deberá asumir el papel de empleado o de la administración que conduce las operaciones de una entidad.*

(d) *El personal asignado a la preparación de los registros contables idealmente no deberá participar en el examen de dichos registros. El hecho de que el contador profesional en la práctica pública haya procesado o llevado ciertos registros no elimina la necesidad de hacer suficientes pruebas de auditoría”.*

**Comentario sobre la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría cuando el auditor también presta servicios contables a la entidad pequeña.**

*Cuando el auditor proporciona servicios contables a la entidad pequeña, los siguientes asuntos adicionales pueden ser relevantes en la aplicación de las NIAs por el auditor:*

**NIA 210: Términos de los trabajos de auditoría**

*102. Cuando el auditor ha ayudado en la preparación de los estados financieros, los propietarios-administradores de las entidades pequeñas pueden no tener plena conciencia de sus propias responsabilidades legales o de las del auditor. Los propietarios-administradores pueden no apreciar que los estados financieros son su responsabilidad, o que la auditoría de los estados financieros es legalmente distinta de cualquier servicio contable que el auditor proporcione. Uno de los propósitos de una carta compromiso es evitar cualquiera de estos malentendidos.*

*103. El párrafo 3 de la NIA 210 declara que el auditor puede convenir los términos del compromiso para otros servicios por medio de cartas compromiso por separado. Sin embargo, no hay un requisito de cartas por separado y, en el caso de una entidad pequeña, puede haber razones prácticas por las que sea más apropiada una sola carta combinada.*

**NIA 230: Documentación**

*104. Cuando el auditor proporciona servicios contables a una entidad pequeña, dichos servicios no son trabajo de auditoría, así que los requisitos de la NIA 230 no se aplican ordinariamente, por ejemplo, a la documentación del trabajo hecho al ayudar en la preparación de los estados financieros.*

105. Cuando se establece una política de retención para los papeles de trabajo de una entidad pequeña, una consideración es que los propietarios-administradores a menudo requieren copia de los papeles de trabajo que contienen información contable para ayudarles en la administración de su entidad. El párrafo 14 de la NIA 230 declara que los papeles de trabajo son propiedad del auditor. Aunque partes o extractos de los papeles de trabajo pueden hacerse disponibles a la entidad a discreción del auditor, no son un sustituto para los registros contables de la entidad. Puede ser útil que la carta compromiso establezca estos requisitos respecto a los registros contables.

#### **NIA 240: Fraude y error**

106. El auditor puede haber obtenido conocimiento de la situación financiera personal y estilo de vida del propietario-administrador a través de la prestación de otros servicios a la entidad o al propietario-administrador. Este conocimiento puede enriquecer la calidad de la evaluación del auditor del riesgo inherente de fraude. Las demandas no explicadas de preparar los estados financieros y completar la auditoría en un periodo irrazonablemente corto de tiempo pueden indicar que hay un riesgo incrementado de que ocurra fraude o error.

#### **NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros**

107. La mayoría de las entidades están sujetas a requisitos que se relacionan directamente con la preparación de los estados financieros, incluyendo la legislación relevante sobre compañías. La pericia contable del auditor en cuanto a la legislación que se refiere a la preparación de los estados financieros ayuda al propietario administrador a asegurarse que se ha cumplido con las obligaciones estatutarias relevantes.

#### **NIA 300: Planeación**

108. Cuando el auditor ayuda en la preparación de los estados financieros, se requiere suficiente flexibilidad en el plan global de auditoría para tomar en cuenta cualesquiera áreas de riesgo de auditoría identificadas y la evidencia obtenida al desempeñar estos servicios. El auditor de una entidad pequeña, por lo tanto, planea tomar en consideración el conocimiento obtenido de los servicios contables de modo que el enfoque para obtener evidencia esté debidamente coordinado y que pueda lograrse eficiencia en el trabajo y en el costo.

**NIA 400: Evaluación de riesgos y control interno**

109. Al proporcionar servicios de contabilidad, el auditor puede obtener un conocimiento del sistema de contabilidad y de control interno. Este puede indicar que hay algunos controles internos que el auditor quizá quiera evaluar y poner a prueba, lo que puede a su vez afectar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos sustantivos requeridos para la auditoría.

**NIA 500: Evidencia de auditoría**

110. Cuando el auditor de una entidad pequeña proporciona servicios contables, aplica el juicio profesional al considerar si los otros servicios prestados dan como resultado una reducción en el trabajo de auditoría necesario para soportar la opinión del auditor. Los servicios contables rara vez proporcionarán toda, y quizá no den ninguna, la evidencia de auditoría requerida por el auditor. En particular, los servicios contables por lo común no harán más que proporcionar alguna evidencia necesaria respecto a la integridad de una población, o al valor al que las partidas están presentadas en los estados financieros. Sin embargo, a menudo puede obtenerse evidencia de auditoría al mismo tiempo que se hace el trabajo contable. Por ejemplo, con frecuencia se requerirá un trabajo específico de auditoría en la recuperabilidad de deudores, la valuación y propiedad de inventarios, el valor en libros de activos fijos e inversiones, así como en la integridad de los acreedores.

**NIA 520: Procedimientos analíticos**

111. En pequeñas entidades donde el auditor ha sido contratado para desempeñar servicios contables, los procedimientos analíticos llevados a cabo en la etapa de planeación de la auditoría serán más efectivos si algunos de los servicios contables a desempeñar por el auditor han sido completados antes de que la planeación de la auditoría finalice.

**NIA 540: Auditoría de estimaciones contables**

112. Aunque el propietario-administrador es responsable de determinar el monto de la estimación que debe incluirse en los estados financieros, a menudo se pide al auditor de una entidad pequeña que ayude con, o asesore en la preparación de cualesquiera estimaciones contables. Al ayudar en el proceso de preparar la estimación contable, el auditor al mismo tiempo gana evidencia relevante para cumplir con los requisitos de la NIA 540. Sin embargo, ayudar en este proceso no releva al auditor de obtener suficiente, así como apropiada evidencia de auditoría respecto a la razonabilidad y lo

*apropiado de los supuestos fundamentales usados para llegar a las estimaciones.*

#### **NIA 550: Partes relacionadas**

*113. Cuando evalúa el riesgo de transacciones no reveladas con partes relacionadas, el auditor toma en cuenta cualesquiera asuntos de partes relacionadas que surjan cuando proporciona cualquier ayuda en asuntos como los siguientes:*

- *Llevar los registros contables.*
- *Preparar los estados financieros (en particular cualesquiera revelaciones estatutarias requeridas respecto a préstamos y otras transacciones con directores y personas conectadas).*
- *Asuntos de impuestos personales y corporativos.*
- *Compilar y revisar las cuentas corrientes del propietario-administrador.*

*114. Esto, tomado junto con información obtenida mediante la discusión con el propietario-administrador, ayuda en la evaluación del riesgo en esta área y puede proporcionar una base razonable para que el riesgo sea evaluado como bajo.*

*115. Esta ayuda y la cercana relación entre el auditor y el propietario-administrador puede ayudar en la identificación de partes relacionadas, las que, en la mayoría de los casos, serán entidades controladas por el propietario-administrador.*

#### **NIA 570: Negocio en marcha**

*116. En algunas entidades pequeñas, se puede pedir al auditor que ayude al propietario-administrador en la evaluación de negocio en marcha y a veces en la preparación de cualesquiera presupuestos o pronósticos necesarios. En todos los casos, el propietario-administrador sigue siendo responsable de la evaluación de negocio en marcha, de cualquier información preparada (aun si el auditor ayudó en su compilación), y de la razonabilidad de los supuestos en que se basa. En tales circunstancias, el auditor toma los pasos adecuados para obtener el acuerdo del propietario-administrador, y el reconocimiento de su responsabilidad.*

***NIA 580: Representaciones de la administración***

*117. En la auditoría de una entidad pequeña, es particularmente importante que el auditor obtenga representaciones de la administración en las que el propietario administrador reconozca responsabilidad de la presentación razonable de los estados financieros. Esto es particularmente necesario cuando el auditor ha ayudado en la preparación de los estados financieros, debido al peligro de que el papel del auditor y su responsabilidad con relación a los estados financieros sean malentendidos. Para asegurar que el significado de representaciones sea bien entendido por ambas partes, el auditor considera explicar estos asuntos a la administración antes de que se obtengan las representaciones.*

**4.2.1. Análisis sobre la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005 (DIPA 1005)*****Consideraciones Especiales en la Auditoría de Entidades Pequeñas******Propósito de la Declaración***

En esta declaración se expresa que las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) son aplicables a las auditorías de información financiera de cualquier entidad sin importar el tamaño de la misma. Los Negocios Pequeños poseen combinadas características que hacen necesario que el auditor adapte su enfoque de auditoría a las circunstancias que rodean a su trabajo en un negocio pequeño. Se usa en esta declaración la terminología de Negocio Pequeño, para referirse a un negocio que tiene pocos empleados a un bajo nivel de rotación o de activos totales.

La Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IASSB reconoce que las entidades pequeñas han dado origen a una serie de consideraciones especiales de auditoría. En esta declaración no se establece

ningún requerimiento nuevo para la auditoría de entidades pequeñas, ni se establece ninguna excepción de los requerimientos de las Normas Internacionales de Auditoría; sin embargo, si establece que toda auditoría se debe dirigir de acuerdo a estas normas.

Esta declaración tiene como objetivo describir las características que comúnmente se encuentran en las entidades pequeñas e indicar como ellas podrían afectar a la aplicación de las NIAs.

### ***Características de las Entidades Pequeñas***

El significado de entidad pequeña da consideración no sólo al tamaño de una entidad sino también a sus características cualitativas típicas. Los indicadores cuantitativos del tamaño de una entidad pueden incluir los totales de las hojas de balance, los ingresos y el número de empleados, pero dichos indicadores no son definitivos. Por lo tanto, no es posible dar una definición adecuada de una entidad pequeña solamente en términos cuantitativos.

Para los fines de esta DIPA, una entidad pequeña es cualquier entidad en la que:

- a. Haya una concentración de propiedad y administración en un número pequeño de individuos (a menudo un solo individuo).
- b. Se encuentra también uno o más de los siguientes:
  - Pocas fuentes de ingresos.
  - Sistemas de registros no sofisticados.

- Controles internos limitados junto con el potencial de que la administración sobrepase los controles.

Las características cualitativas antes descritas no son exhaustivas, no son de exclusividad de entidades pequeñas y, dichas entidades no muestran necesariamente todas esas características. Para los fines de esta DIPA, las entidades pequeñas ordinariamente mostrarán la característica (a), y una o más de las características incluidas en (b).

### ***Concentración de Propiedad y Administración***

Para describir esta característica, podremos decir que las entidades pequeñas tienen pocos dueños (un solo propietario). Dicho dueño o propietario puede utilizar un administrador para que dirija la entidad, pero en la mayoría de los casos está implicado directamente en el manejo de la entidad en una base diaria. De igual modo, en las empresas pequeñas no lucrativas y de las entidades del sector público, aunque algunas veces hay varios individuos a cargo de la responsabilidad formal por la entidad, puede haber pocas personas implicadas en el manejo de la entidad en una base diaria.

### ***Pocas Fuentes de Ingresos***

En esta característica, las entidades pequeñas tienen a menudo una gama limitada de productos o servicios que operan desde una locación única o de un número limitado de locaciones. Estas características pueden hacer más fácil al auditor adquirir, registrar y mantener un conocimiento de la entidad de lo que sería el caso para una entidad mayor. En tales

circunstancias puede ser directa la aplicación de una amplia gama de procedimientos de auditoría.

### ***Sistemas de Registros no Sofisticados***

En esta característica, es necesario para las entidades pequeñas llevar suficientes registros contables para cumplir cualquier requisito estatutario o reglamentario y, para satisfacer las necesidades de la entidad, incluyendo la preparación y auditoría de los estados financieros. Es por esto que el sistema de contabilidad necesita diseñarse de tal modo que suministre una certeza de que: Cada una de las transacciones u otra información contable que debiera haber sido registrada, de verdad hayan sido registradas; los activos y pasivos registrados en el sistema de contabilidad existen y están registrados por los montos correctos y; se detectará el fraude o error al procesar la información contable. En la mayoría de las entidades pequeñas emplean poco (si acaso alguno) personal que esté encargado únicamente de llevar registros. Las funciones de teneduría de libros y de registros contables a menudo no son sofisticadas. Muchas entidades pequeñas contratan externamente parte o todo su sistema de registros, debido a que ese sistema puede ser sofisticado o malo, lo que da como resultado un mayor riesgo en que los estados financieros puedan ser inexactos o malos. Es conveniente para las entidades pequeñas el uso de paquetes de marca software de contabilidad diseñados para el uso en una computadora personal, muchos de estos probados, acreditados y son seleccionados e instalados con cuidado, pueden suministrar una base razonable para un sistema de contabilidad confiable y efectivo en cuanto a costo se refiere.



### ***Controles Internos Limitados***

En esta característica, las consideraciones económicas y de tamaño en las entidades pequeñas significan que los controles internos no son necesarios ni deseables, y el hecho de que existan pocos empleados limita el grado al cual sea factible la segregación de funciones. No obstante, para áreas claves, aún en la entidad muy pequeña, puede ser práctica esta segregación. El propietario-administrador tiene gran importancia en esta declaración, puesto que es el que protege los activos de la entidad, en medir su desempeño, y en controlar sus actividades. Ocupa una posición dominante en este tipo de entidades (toma decisiones). El impacto en la auditoría del propietario-administrador y potencial para que la administración sobrepase los controles internos depende en alto grado de la integridad, actitud y motivos del propietario-administrador. Como en cualquier otra auditoría, el auditor de una entidad pequeña ejerce un escepticismo profesional. El auditor no supone que el propietario-administrador sea deshonesto ni que tenga una honestidad incuestionable. Este es un factor importante a considerar por el auditor cuando evalúa el riesgo de auditoría, planea la naturaleza, así como la extensión del trabajo de auditoría, evalúa la evidencia de auditoría y evalúa la confiabilidad de las representaciones de la administración.

### ***Normas relacionadas con la aplicación de las NIAs a la Auditoría de una entidad pequeña***

- NIA 210: Términos de los trabajos de auditoría.
- NIA 220: Control de calidad para el trabajo de auditoría.

- NIA 230: Documentación.
- NIA 240: Fraude y error.
- NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros.
- NIA 300: Planeación.
- NIA 310: Conocimiento del negocio.
- NIA 320: Importancia relativa de la auditoría.
- NIA 400: Evaluaciones del riesgo y control interno.
- NIA 401: Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora.
- NIA 500: Evidencia de auditoría.
- NIA 520: Procedimientos analíticos.
- NIA 530: Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas.
- NIA 550: Partes relacionadas.
- NIA 560: Hechos posteriores.

- NIA 570: Negocio en marcha.
- NIA 580: Representaciones de la administración.
- NIA 700: El dictamen del auditor sobre los estados financieros
- NIA 720: Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.

***Normas relacionadas con la aplicación de las NIAs cuando el Auditor también presta servicios contables a la entidad pequeña***

- NIA 210: Términos de los trabajos de auditoría.
- NIA 230: Documentación.
- NIA 240: Fraude y error.
- NIA 250: Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros
- NIA 300: Planeación.
- NIA 400: Evaluación de riesgos y control interno.
- NIA 500: Evidencia de auditoría.
- NIA 520: Procedimientos analíticos.

- NIA 540: Auditoría de estimaciones contables.
- NIA 550: Partes relacionadas.
- NIA 570: Negocio en marcha.
- NIA 580: Representaciones de la administración.

## **CAPÍTULO V**

### **ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS**

Para ser presentados el análisis de los resultados, nos fue necesario obtener un tema de investigación, siendo este la Norma Internacional de Auditoría Número 402 titulada “Consideraciones de Auditoría Relativas a Entidades que Utilizan Organizaciones de Servicios” y; la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005 titulada “Consideraciones Especiales en La Auditoría de Negocios Pequeños”. A continuación presentamos de manera general el análisis de nuestra investigación de acuerdo a los objetivos planteados.

Las Normas Internacionales de Auditoría tienen como propósito establecer lineamientos que permitan la estandarización de la presentación de los estados financieros a nivel mundial. Es por esta causa que se emiten dichas normas; ya que al momento de que surgieran negociaciones económicas entre empresas de diferentes países que cotizaban en la bolsa de valores existían diferencias en la forma de presentar sus estados financieros. Venezuela se ve en la necesidad de adoptar esta normativa por el intercambio comercial existente con otros países, porque sino estaría excluida del resto de las economías mundiales.

Para Venezuela ha sido de mucha importancia la adopción de la Normas Internacionales de Auditoría, ya que de esta manera se logro un estándar en la forma en la que los Contadores Públicos de nuestro país presentan los Estados Financieros de las empresas y los informes de

auditoria rigiéndose por lineamientos que son utilización a escala mundial, facilitando así los acuerdos económicos y financieros entre empresas nacionales e internacionales.

Actualmente en Venezuela la NIA 402 es la única Norma que rige el proceso de auditoria en una Entidad que Utilice una Organización de Servicio mientras que la DIPA 1005 no es una norma que rige el proceso de auditoria en una entidad pequeña sino que establece características que destacan aspectos en su mayoría cualitativos, que permiten a un auditor verificar o detectar si esta en presencia de una Entidad Pequeña. Más sin embargo es importante destacar que son todas la NIAs en su totalidad quien rige un proceso de auditoría en una PyME.

A través de la metodología utilizada como lo fue la recopilación de material teórico y la encuesta realizada a varios profesionales de la Contaduría Pública y que suelen desempeñarse como Auditores de diferentes empresas, se logró constatar que la NIA 402 y la DIPA 1005 son efectivamente tomadas en cuenta para el momento en que se va a realizar un proceso de auditoria en entidades o empresas que se califiquen como entidades que utilizan organizaciones de servicios y entidades pequeñas respectivamente.

De igual forma se determino que todo auditor que realice una revisión de los estados financieros de Entidades que utilicen servicios externos, debe tomar en cuenta si el servicio que esta presta a la entidad influye sobre los controles internos de la misma y a su vez determinar si la información que estos generan es competente para realizar su proceso de auditoria sobre la entidad, más sin embargo es importante destacar que el auditor tomara en cuenta dicha información siempre y cuando la organización de servicio tenga

responsabilidad sobre la información que genere el servicio prestado a la misma.

Además se logró determinar que ninguna Norma Internacional de Auditoría debe ser exceptuada en los procesos de Auditoría realizados a cualquier tipo de empresas. Como consecuencia a lo anteriormente mencionado y, planteando como tema las Entidades Pequeñas (DIPA 1005), se deben tomar en cuenta en su mayoría las NIAs que guarden relación a dicho tipo de empresas. También existen declaraciones de auditoría que no toman en cuenta todas estas normas (NIAs) para desarrollar dicha declaración; ya que lo más probable es que no guarden relación con la misma. Las declaraciones en general contienen definiciones, procedimientos, características, entre otros y, es por esto que todas son importantes para el desarrollo de un proceso de auditoría.

Más sin embargo realizando un análisis comparativo entre los lineamientos establecidos en la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005, se puede denotar que los mismos son totalmente distintos, ya que la NIA 402 establece normas que debe tomar en cuenta un auditor que preste el servicio de auditoría a una entidad que utilice una organización de servicio y la DIPA 1005 describe las características comúnmente encontradas en las entidades pequeñas e indica cómo pueden afectar a la aplicación de las NIAs.

Debido a las diferencias existentes entre lo establecido en estas dos (2) Normativas y, si se presenta el caso de realizar un proceso de auditoría en una Organización de Servicio, que se considere también una Entidad Pequeña, se debe establecer un control interno que enlace mediante sus

lineamientos el funcionamiento de estas normas, para que así el auditor pueda llevar a cabo una auditoría eficaz y efectiva.

De acuerdo a lo antes mencionado las Organizaciones de Servicio no se clasifican únicamente como grandes empresas, estas pueden ser también entidades pequeñas. Un servicio puede solicitarlo cualquier tipo de empresa, incluso estos no son prestados básicamente por organizaciones constituidas (todo dependerá de la calidad y del servicio que necesite la entidad).

En comparación a las grandes empresas, las entidades pequeñas son las que utilizan más las organizaciones de servicios, por esto en Venezuela las llamadas PyMEs son importantes a nivel nacional. La normativa nos dice que en su gran mayoría las Normas Internacionales de Auditoría en general son aplicables a Entidades Pequeñas, es decir que si existen normas a parte de la DIPA 1005, que rijan para el momento en que un auditor realice un proceso de auditoria en empresas de esta índole, mientras que para las Entidades que utilizan Organizaciones de Servicios los auditores sólo deben regirse por los lineamientos establecidos en la NIA 402.



## **CAPÍTULO VI**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **6.1. Conclusiones**

Las Normas Internacionales de Auditoría se emiten con la finalidad de unificar criterios de esta práctica a nivel mundial, brindándole herramientas al auditor para que pueda desempeñar mejor su trabajo, teniendo un criterio amplio en un mundo más exigente por el intercambio comercial entre los países. Donde la práctica de auditoría se ha convertido en una actividad que va más allá de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros y, el auditor debe verificar todo lo que se relacione con el entorno de la actividad que desempeñe la entidad.

De acuerdo a lo investigado, con la emisión de la Norma Internacional de Auditoría Número 402, lo que se busca es brindarle al auditor herramientas suficientes cuando realice una revisión de los estados financieros de una Entidad que utilice Organizaciones de Servicio; (esta última sin importar el tamaño, número de empleados y su capital); ejemplo de esto son las empresas que realizan auditorías, catalogadas como Organizaciones de Servicio, ya que se dedican a auditar estados financieros de otras empresas (entidad que pide el servicio). El auditor debe verificar en el proceso de auditoría que tan relacionada esta la Entidad con la Organización de Servicio y, si están muy vinculadas, éste deberá considerar el dictamen de la entidad de servicio para la emisión de su opinión.

En cuanto a la Declaración Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005, lo que se busca es obtener un buen entendimiento y uso de las Normas Internacionales. Esta declaración toma más los aspectos cualitativos que cuantitativos al momento de identificar a las pequeñas y medianas empresas (PyMEs), estos aspectos son los siguientes: Concentración de Propiedad y Administración, Pocas Fuentes de Ingresos, Sistema de Registro no sofisticados y Controles Internos Limitados (todas estas características no deben ser cumplidas obligatoriamente por la entidad para considerarse como pequeña y mediana empresa), logrando así que el auditor no siga un patrón determinado. Esta declaración es de suma importancia para la auditoría venezolana, ya que por las características de nuestra economía este tipo de empresas dominan el mercado.

Otro punto importante que se debe destacar en esta investigación, es que ninguna Norma excluye a la otra, es decir todas las Normas deben ser tomadas en cuenta a la hora de realizar una Auditoría de los Estados Financieros de una determinada empresa o entidad.

En Venezuela el organismo que se encarga de velar por las normativas estandarizadas es la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela – FCCPV, por esto es importante que ellos difundan más información sobre las normativas existentes a nivel mundial, ya que presentan fallas en la actualización de éstas (hasta en su página Web, eso reflejó el Colegio de Contadores Públicos – sede del Estado Anzoátegui).

De acuerdo al problema existente en el colegio de Contadores Públicos de nuestro estado, la Universidad de Oriente – Núcleo Anzoátegui no escapa a este problema, debido a que no ha adaptado las Normas Internacionales relacionadas con las prácticas de Contabilidad y de Auditoría a su pensum de

estudio, lo que dificulta que los profesionales a graduarse en la carrera de Contaduría Pública, salgan con fallas en el conocimiento de dichas Normativas Internacionales.

Para concluir esta investigación nos vimos en la capacidad de brindar una recomendación que seguramente será de gran ayuda para la Federación de Contadores Públicos de Venezuela; para que así tengan un buen desempeño para el cumplimiento de sus funciones.

## 6.2. Recomendaciones

Luego de realizar el estudio y análisis de la Norma Internacional de Auditoría Número 402 (NIA 402) y la Declaración para la Práctica de Auditoría Número 1005 (DIPA 1005) recomendamos lo siguiente:

Primeramente que la federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela establezca medios más eficaces de comunicación e información de las decisiones allí tomadas en materia de adopción y aplicación de Normas, Estatutos, Declaraciones, entre otras que afecten los procesos llevados a cabo por todos los Profesionales de la Contaduría Pública de nuestro país y sobre todo que sea accesible dicha información para los futuros profesionales, ya que carecen de experiencia en la parte práctica y así ampliarían sus conocimientos en la parte teórica.

También recomendamos a la Federación antes mencionada la implementación de cursos, talleres, ponencias entre otras; en las cuales expertos de la materia difundan sus conocimientos a todos aquellos futuros profesionales de la Contaduría Pública y así lograr ponerlos al día con respecto a todas las novedades de la especialidad.

Y por último recomendamos a la Universidad de Oriente – Núcleo Anzoátegui, realizar las modificaciones respectivas en el pensum de estudio de la carrera de Contaduría Pública con respecto a todas aquellas asignaturas que deben profundizar en materia de legislaciones, normas, estatutos, lineamientos, entre otras, ya sean nacionales o internacionales que apliquen y exijan algún tipo de modificación en los procesos que están directamente relacionados con el ejercicio de nuestra profesión.

## BIBLIOGRAFÍA

SAMUEL A. MANTILLA B. **AUDITORÍA 2005**. Septiembre 2003. Editorial Ecoe ediciones.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS A.C. CODIFICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIAs) Y DECLARACIONES INTERNACIONALES DE AUDITORÍA. Julio 1994. Equus impresores, S.A.

MIRIAN BALESTRINI ACUÑA. **COMO SE ELABORA EL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN**. Sexta edición Febrero 2002. OBL Servicio Editorial.

### REFERENCIAS ELECTRÓNICAS:

<http://www.ifac.org/>

<http://www.fccpv.org/>

[www.ccpanzoategui.org.ve](http://www.ccpanzoategui.org.ve)

<http://www.actualicese.com/colectividades/enlaces-importantes-sobrenormas-internacionales-de-auditoria-nias-universidad-del-cauca/1.2>.

[www.monografias.com](http://www.monografias.com)

[http://contadorpublico.com.ve/index.php?option=com\\_content&task=view&id=25&Itemid=1](http://contadorpublico.com.ve/index.php?option=com_content&task=view&id=25&Itemid=1)

Biblioteca Electrónica – Colegio de Contadores Públicos de Anzoátegui

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS**

<b>TÍTULO</b>	Análisis sobre la Norma Internacional de Auditoría Número 402 y la Norma Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005.
<b>SUBTÍTULO</b>	

**AUTOR (ES):**

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>CÓDIGO CULAC / E MAIL</b>
María L. González M.	<b>CVLAC:</b> 17.360.365 <b>E MAIL:</b> mlaugon21@hotmail.com
Omar J. Mariño A.	<b>CVLAC:</b> 16.478.707 <b>E MAIL:</b> omarmarino_414@hotmail.com
	<b>CVLAC:</b> <b>E-MAIL:</b>
	<b>CVLAC:</b> <b>E-MAIL:</b>

**PALABRAS O FRASES CLAVES:**

Normas Internacionales \_\_\_\_\_

Auditoría \_\_\_\_\_

Organizaciones \_\_\_\_\_

Declaración \_\_\_\_\_

Entidades Pequeñas \_\_\_\_\_

Pymes \_\_\_\_\_

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS**

ÁREA	SUBÁREA
Ciencias Administrativas	Contaduría Pública

**RESUMEN (ABSTRACTO):**

Nuestra Investigación es realizada con el propósito de establecer cuan importantes son las Normas internacionales al ser usadas en Venezuela. Se destacó la Norma Internacional de Auditoría Número 402 titulada “Consideraciones Relativas a Entidades que utilizan Organizaciones de Servicio”, siendo esta importante en la relación existente entre el auditor, la entidad y el cliente, esta norma es vital para las organizaciones que prestan servicios a empresas ya sean catalogadas como grandes, medianas o pequeñas empresas. También fue destacada en esta investigación la Norma Internacional para la Práctica de Auditoría Número 1005 titulada “Consideraciones Especiales en la Auditoría de Entidades Pequeñas”; esta se refiere a casi todas las Normas Internacionales definiendo cada una de estas normas que tienen o guardan relación con dicho tipo de empresas. Las catalogadas Pymes son las que se destacan en esta declaración.

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

<b>APELLIDOS Y NOMBRES</b>	<b>ROL / CÓDIGO / CVLAC / E-MAIL</b>				
González Iris	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS X</b>	<b>TU X</b>	<b>JU X</b>
	<b>CVLAC:</b>	10.830.599			
	<b>E_MAIL</b>	irismargonzalez@hotmail.com			
	<b>E_MAIL</b>				
	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU</b>	<b>JU</b>
	<b>CVLAC:</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU</b>	<b>JU</b>
	<b>CVLAC:</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>ROL</b>	<b>CA</b>	<b>AS</b>	<b>TU</b>	<b>JU</b>
	<b>CVLAC:</b>				
	<b>E-MAIL</b>				
	<b>E-MAIL</b>				

**FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:**

2009 <b>AÑO</b>	03 <b>MES</b>	11 <b>DÍA</b>
--------------------	------------------	------------------

**LENGUAJE. SPA**



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

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Tesis.normas.doc	Aplication/msword

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

**ALCANCE**

**ESPACIAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)

**TEMPORAL:** \_\_\_\_\_ (OPCIONAL)

**TÍTULO O GRADO ASOCIADO CON EL TRABAJO:**

Licenciado en Contaduría Pública

**NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:**

Pregrado

**ÁREA DE ESTUDIO:**

Departamento de Contaduría Pública

**INSTITUCION:**

Universidad de Oriente – Núcleo de Anzoátegui

**METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSOS**

**DERECHOS:**

DE ACUERDO AL ARTÍCULO 44 DEL REGLAMENTO DE TRABAJOS DE GRADO: “LOS TRABAJOS DE GRADO SON DE EXCLUSIVA PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD, Y SOLO PODRAN SER UTILIZADOS CON OTROS FINES CON EL CONSENTIMIENTO DEL CONSEJO DE NÚCLEO RESPECTIVO, QUIEN LO PARTICIPARÁ AL CONSEJO UNIVERSITARIO”.

**María L. González M.  
C.I: 17.360.365  
AUTOR**

**AUTOR**

**Omar J. Mariño A.  
C.I: 16.478.707  
AUTOR**

**Iris González  
C.I: 10.830.599  
TUTOR**

**JURADO**

**JURADO**

---

**PROF. DAYSI RODRÍGUEZ  
POR LA SUBCOMISIÓN DE CURSOS ESPECIALES DE GRADO**