

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



ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CURSOS ESPECIALES DE GRADO

Trabajo Especial de Grado Presentado como Requisito Parcial para
Optar al Título de: Licenciado en Contaduría Pública.

REALIZADO POR:

Damarggy Rojas
C.I. 14.221.492

Nilsa González
C.I. 14.763.564

Barcelona, Junio 2009

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



NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y/O
NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA
(NIC / NIIF)
NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIAS)

Barcelona, Junio 2009.

INDICE GENERAL

INDICE GENERAL	III
RESOLUCIÓN	VIII
AGRADECIMIENTOS	IX
AGRADECIMIENTOS	XI
DEDICATORIA	XIII
DEDICATORIA	XIV
INTRODUCCION	XV
OBJETIVOS	XVI
OBJETIVO GENERAL;	XVI
OBJETIVOS ESPECÍFICOS;	XVI
METODOLOGIA	XVII
PARTE I	18
INTRODUCCION	XIX
CAPITULO I	21
EL PROBLEMA	21
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	21
1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.....	24
1.2.1 Objetivo general:	24
1.2.2 Objetivos Específicos:	24
1.3 JUSTIFICACION E IMPORTANCIA	25
1.4 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS	27
CAPITULO II	37

MARCO TEORICO.....	37
2.1. ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA	37
2.2 ASPECTOS GENERALES	38
2.2.1 La Auditoria:	38
2.2.2 Auditoria de Estados Financieros.....	38
2.2.3. Tipos de Auditoria	38
2.2.4 Clasificación de la Auditoria.	41
2.2.5 Etapas de la auditoria.....	41
2.2.5.1 Primera fase	41
2.2.5.2 Segunda fase.....	46
2.2.5.3 Tercera fase.....	51
2.2.6. Objetivo de la Auditoria.	52
2.2.7. Alcance de una auditoria.....	52
2.3 NUEVO ENFOQUE DE AUDITORIA. LA AUDITORIA INTEGRAL	52
2.4 PORQUE SURGEN LOS CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO?	54
2.5 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA'S)	56
2.6 ADOPCION DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA EN VENEZUELA	57
2.7 DECLARACIÓN SOBRE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA (DNA)	58
2.8 RELACION DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIAS)...	59
2.8.1 Cronograma de modificaciones de las nias por el (iaasb) para los años 2006-2007-2008	62
CAPITULO III	65
MARCO METODOLOGICO	65
3.1 Tipo y diseño de investigacion	65
CAPITULO IV	66

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 540 Y 545 TEXTO Y	
ANALISIS	66
4.1 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 540 “AUDITORIA DE ESTIMACIONES CONTABLES”	66
4.2 ANALISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 540 “AUDITORIA DE ESTIMACIONES CONTABLES”	74
4.3 NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 545 “AUDITORIA DE MEDICIONES Y REVELACIONES HECHAS A VALOR RAZONABLE”	80
4.4 ANALISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 545 “AUDITORIA DE MEDICIONES Y RERVELACIONES HECHAS A VALOR RAZONABLE”	116
CAPITULO V.....	128
CONCLUSIONES RECOMENDACIONES Y REFERENCIAS	
BIBLIOGRAFICAS	128
5.1. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	128
5.2 REFERENCIAS DE FUENTES BIBLIOGRAFICAS	132
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	
.....	135
PARTE II	140
INTRODUCCION.....	CXLI
CAPITULO I	143
EL PROBLEMA	143
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	143
1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.....	145
1.2.1 Objetivo General	145
1.2.2 Objetivo especifico	145
1.3 JUSTIFICACION E IMPORTANCIA	146

1.4 DELIMITACIONES.....	149
1.4.1 Alcance.....	149
1.4.2 Limitaciones	149
CAPITULO II.....	151
MARCO TEORICO.....	151
2.1 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NICs)	151
2.1.1 Historia	152
2.1.2 Cronología.....	156
2.1.3 Elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad	
.....	159
2.1.4 Interrogantes sobre las NICs.....	162
2.1.5 Impacto internacional	166
2.2 EL IASB (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD)	166
2.2.1 Objetivos del IASB	168
2.2.2 Funciones del IASB.....	169
2.3 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) ...	171
2.3.1 Objetivos de las NIIF	173
2.3.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	
emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB	
(International Accounting Standards Board)	173
CAPÍTULO III	180
MARCO METODOLÓGICO	180
3.1 MODELO DE LA INVESTIGACIÓN	180
3.2 TIPO DE INVESTIGACIÓN	180
CAPITULO IV.....	182
NIC 34	182

4.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 34 “INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA”	182
CAPITULO V	204
NIC 17	204
5.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17 “ARRENDAMIENTOS” ..	204
CAPITULO VI	231
DESARROLLO DE LOS OBJETIVOS	231
6.1 CONOCIMIENTO Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES EN VENEZUELA.	231
6.2 COMPRESION DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS “ARRENDAMIENTOS”(NIC17) Y PRESENTACION DE “INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA”(NIC34).	240
6.3 RECONOCIMIENTO Y MEDICION DE LAS OPERACIONES QUE CONTENGA LA (NIC 17) ARRENDAMIENTOS, Y LA (NIC 34) “INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA”.....	249
6.4 PRESENTACION Y REVELACION DE LAS TRANSACCIONES AL APLICAR LA (NIC 17) “ARRENDAMIENTOS” Y LA (NIC 34)”INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA”	255
CAPITULO VII	260
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	260
7.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	260
REFERENCIAS DE FUENTES BIBLIOGRAFICAS	264
METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:	266

RESOLUCIÓN

De acuerdo al artículo 44 del Reglamento de Trabajos de Grado:

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

AGRADECIMIENTOS

A lo largo de nuestra carrera nosotros necesitamos el apoyo de muchas personas para seguir adelante en este largo caminar, es por eso que hoy en día retribuyo con estos agradecimientos;

Primero que nada a **DIOS TODOPODEROSO** porque sin él nada en este mundo se puede, él es la razón que nosotros existamos y logremos alcanzar nuestras metas.

A **mi MADRE**; que es la persona que me ha apoyado toda mi vida en todas las cosas que he hecho sin importar cuales hayan sido los resultados y creo que no la he decepcionado. **GRACIAS MADRE.**

A la **Lic. Delia Blanco**; por brindarme todas las oportunidades para seguir adelante, por impulsarme a cumplir mis metas y por brindarme el amor como si fuera su hija.

A toda mi Familia en general por ser de gran ayuda en algún momento de mi vida y estar pendiente de cómo avanzaba en mi carrera, en especial a mis abuelas MARTINA Y JULIA, que siempre me ha dado todo su cariño incondicional y recordarme en cada llamada que debía tener mucho fundamento.

A mi suegra **DOLORES BLANCO**, mi suegro **RAINIER BASTARDO**, por quererme tanto, tratarme como una hija, brindarme tanto amor y sobre todo por confiar en mí.

A mi único e inigualable cuñado **DANIEL EDUARDO BASTARDO BLANCO**, eres un ser digno de admiración, tu sabiduría te hace ser una persona maravillosa, cada minuto que converso contigo aprendo algo nuevo, me transmites una paz y un cariño especial. **Te quiero mucho Dani.**

A mi mejor Amiga **Rosa de los Ángeles Acosta** por estar ahí en todo momento brindándome su afecto, paciencia, comprensión y apoyo

incondicional para culminar exitosamente mi carrera. Gracias amiga eres única.

A mi profesora, **Lic. IRIS GONZALEZ**; por dedicarme cada minuto de su tiempo tan importante para asesorarme en este trabajo de áreas y por enseñarnos el verdadero sentido de la responsabilidad y sobre todo brindarme en cada clase toda su sabiduría para ser una mujer exitosa.

A mi Compañera de Áreas y ahora amiga; **Nilsa González**, que con su cariño, simpatía, dedicación y esmero, hicieron posible que todo este esfuerzo tuviera un final feliz, gracias por tu ayuda y tu amistad. Desde el primer día supe que seríamos un buen equipo.

A la familia **Blanco González**, por quererme como un miembro más de su familia y regalarme tanto amor verdadero, muy especialmente a la Sra. Yuraima Blanco, Sra. Miriam Blanco, Sra. Lourdes Blanco, Sra. María Blanco, Srta. María Daniela Marcano Blanco, a mi compadre el Dr. Manuel Rivera Blanco.

A todos mis compañeros de áreas de grado de la Universidad de Oriente que compartieron cada momento de esta etapa tan importante para mí, y que confiaron en que podía ser una buena delegada, espero no haberles fallado. Gracias a Claudia, Danielys, Ana María, Alexander, Lilimar, María Gabriela, Adriana, Doris, Ruth, Jennifer, Lucio, Marlyn, Laurie, Iriana, Maibeth, Zuleima y Marielys.

A mis profesores de áreas de grado **Manuel Ramos y Juan Martínez** por su valiosa colaboración y hacer parte de este propósito un gran logro.

A la **Universidad de Oriente**; por brindarme la oportunidad de estudiar en ella y hacerme una profesional.

GRACIAS A TODOS!

DAMARGGY CAROLINA ROJAS

AGRADECIMIENTOS

A **Dios**, primeramente quien con su infinito amor y bondad me ha permitido tener la constancia, voluntad, salud, sabiduría y paciencia necesaria para no desmayar en el camino que con mucho esfuerzo me trajo hasta aquí, y poder lograr así unos de mis más grandes anhelos en mis años de estudios universitarios.

A mis padres **Nilsa y Pedro** quien con su amor, esfuerzo y sacrificio que solo los padres pueden darle a un hijo siempre estuvieron a mi lado aun en las situaciones más difíciles de mi vida, apoyándome junto a mis hermanos de la forma más solidaria, fiel y sin reservas que puedan darle a un hijo.

A mi **Hijo Sebastián**, por hacerme sentir y ver que la vida tiene grandes motivaciones por las cuales luchar.

A **José Gregorio Esparza mi amor**, por apoyarme y acompañarme a seguir adelante.

A **Damarggy**, mi gran compañera de áreas y amiga, por permitirme conocerla y crear una excelente relación de estudios y amistad, ser colaboradora y comprensiva en los momentos difíciles y estar siempre allí, mejor persona que tu no pude conocer en todo estos años en la UDO.

Y como olvidar a **Rosa Acosta**, amiga gracias por toda tu ayuda y ser una estupenda persona.

A mis amigos de siempre **Denisse, Yamilet, Vanesa, Emily, Jesús Ramos, Franly Delgado, Emilio, Jesús Martínez**, entre otros a quienes pido disculpa por omitirlos.

A mis compañeras de áreas y de la universidad, **Claudia, Danielys, Jennifer, Lilimar, Ruth**.

A la **Licenciada Iris González, y los Licenciados Juan Martínez y Manuel Ramos**, por su valiosa colaboración, tolerancia y permitirnos aprender de su experiencia a través de su labor como profesores universitarios y enseñarnos que todo tiene su grado de dificultad y que también las metas se pueden lograr.

Al **Colegio de Contadores Públicos** a través de sus colaboradores, por facilitarnos siempre la información oportuna y eficaz, para realizar un excelente trabajo de áreas de grado.

A la **Universidad de Oriente** por permitirme formarme, a través de los profesores y sus enseñanzas, como profesional y ciudadano en sus aulas. **“Del pueblo venimos y hacia el pueblo vamos”**.

NILSA GONZALEZ.

DEDICATORIA

Este trabajo y toda mi carrera se la dedico muy especialmente a mis **HIJOS CARLOS DANIEL Y DIEGO ANTONIO**, ustedes son mi vida, los amo con todas mis fuerzas. Tenía tantas razones de peso para lograr esta meta, pero su llegada a mi vida me comprometió a lograr esto con mayor entusiasmo, para que se sientan orgullosos de mí y darles el mejor ejemplo.

A mi **MADRE CARMEN ROMERO**, ya que sin ella, su apoyo y sus consejos seria difícil continuar el camino que me trajo aquí. Te quiero madre.

A mi padre **JULIO ROJAS**, por ofrecerme una vida digna desde mi niñez hasta la adolescencia y estar pendiente en cada momento de no cometer errores y lograr el éxito que hoy en día poseo. Gracias PAPA.

A mis **Hermanos y mi hermana**, Cesar Adrián, Raúl Enrique, Daniel Alberto, Julio Cesar, Feliz Manuel y Dayhana Carolina, porque son los mejores de este planeta, y los adoro.

A mi **esposo CARLOS GIL**, por recordarme siempre que sí se puede, que debía esforzarme al máximo, y que esto es solo el principio de uno de los tantos éxitos que lograre en mi vida. Te amo Cielo.

A dos seres maravillosos que están en el reino de Dios y que fueron parte importante en mi vida. **Te extraño abuelo FELIX y tía MIRTHA**

DAMARGGY CAROLINA ROJAS.

DEDICATORIA

Este trabajo y toda mi carrera se lo dedico especialmente a mi **Mamita Nilsa**, por todos sus sacrificios y las cosas tan hermosas y valiosas que me ha enseñado, y por ser una de las personas más importante de mi vida y en el mundo para mi, aunque muy poco lo digo “Te amo mucho mamita”, no sé que hubiese sido de mi vida sin ti.

A mi **Papito Pedro**, eres y seguirás siendo mi apoyo y una clave única en mi vida, gracias por estar a mi lado, te quiero papa.

A mis **Hermanos Anny, Alvaro, Naisa, Pedro, Javier**, por siempre contar con el apoyo de ustedes y por ser los únicos hermanos mas maravillosos que tengo, los quiero mucho.

Y entre mis hermanos especialmente **a la Memoria de mi Hermanita Verónica Elena**, no sabes cuanta falta me haz hecho y como me gustaría que disfrutaras este logro junto a mí, cumplí la promesa que te hice, se que ese día tan especial estarás a mi lado, nunca te olvidare, siempre estás en mis pensamientos y en mi corazón, te amo.

A mi **Hijo Sebastián Gabriel**, por ser el motivo de mi existencia, de mis alegrías, de mis proyectos, de mi vida entera, y ser lo más hermoso de mi vida, te amo.

A mi querido **Esposo José Gregorio**, mi amor por ser mi amigo y compañero incondicional, te quiero mucho.

A mis **Amigos y Amigas** que aunque son muy pocos fueron incondicionales a lo largo de esta etapa de mi vida, los quiero mucho.

NILSA GONZALEZ.

INTRODUCCION

En la Universidad de Oriente Núcleo de Anzoátegui, se encuentran una serie de modalidades para la realización del Trabajo de Grado; una de esta es el Curso Especiales de Grado que fue la escogida por nosotros para optar por el título de Licenciado en Contaduría Pública.

En los cursos especiales de grado se nos permite como estudiante desarrollarnos en las distintas áreas que existen para efectuar esta investigación, para que los temas que se vayan a tratar sean los más actualizados posibles y así poder ampliar los conocimiento en las clases impartidas.

Hoy en día, el mundo es muy cambiante y lo que hoy estaba bien, ya mañana es diferente, es por eso que tenemos que aprender cada día más para no quedarnos atrás con todos los avances que se produzcan.

Tenemos que adaptarnos a los cambios que ocurren tanto en nuestra sociedad como en el mundo entero. Es por eso que desarrollaremos los siguientes trabajos:

- ❖ Analizar la aplicación de la Norma Internacional de Auditoria (NIA) 540 “Auditoria de Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas” y la Norma Internacional de Auditoria NIA (545) “Auditoria de Mediciones y Revelaciones Hechas a Valor Razonable”
- ❖ Estudio de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 34 “Información Financiera Intermedia” y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17 “Arrendamientos”.

OBJETIVOS

Objetivo General;

Cumplir con los Reglamentos y Estatutos Señalado por la Universidad de Oriente como requerimiento para optar el Título de Licenciado en Contaduría Pública.

Objetivos Específicos;

- ❖ Suministrar a los estudiantes de la Escuela de Ciencias Administrativas un instrumento de consulta sobre los temas orientados en este trabajo.
- ❖ Ampliar los conocimientos necesarios para el perfeccionamiento del trabajo profesional.
- ❖ Ayudar con el material que pueda servir de apoyo para el desarrollo de nuevas investigaciones.
- ❖ Que el solicitante al título de licenciado en contaduría pública aplique los conocimientos adquiridos en mejora para su carrera.

METODOLOGIA

En la realización de este trabajo se utilizaron diversos tipos de investigación los cuales nos permitieron poder diferenciar el tipo y el diseño de la investigación con el cual estamos trabajando; es documental

- ❖ **Documental:** Porque con ella se analizan datos obtenidos por medio de bibliografías, fuentes electrónicas, revistas, periódicos y otros.

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



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

Trabajo Especial de Grado Presentado como Requisito Parcial para
Optar al Título de: Licenciado en Contaduría Pública.

**ANÁLIZAR LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE
AUDITORIA NIA 540 “AUDITORIA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y
REVELACIONES RELACIONADAS” Y LA NORMA INTERNACIONAL DE
AUDITORIA NIA 545 “AUDITORIA DE MEDICIONES Y REVELACIONES
HECHAS A VALOR RAZONABLE”**

REALIZADO POR:

Damarggy Rojas
C.I:14.221.492

Nilsa González
C.I:14.763.564

Barcelona, Mayo 2009

INTRODUCCION

El actual trabajo es fruto de la inquietud y experiencia de los autores, basado en los momentos de exigencia globalizada que atraviesa el mundo y sobre todo nuestros países, que exigen respuestas inmediatas.

Como en todo trabajo de investigación, recurrimos a la bibliografía disponible referida a las Normas Internacionales de Auditoria (NIA's) con la finalidad de recopilar, enriquecer criterios y opiniones que desde ya son interesantes y complejos sobre todo para los contadores que todos los días tiene que enfrentar los resultados, producto de la actividad contable realizada por las entidades.

En nuestro trabajo se hace el planteamiento de cómo aplicar las **Normas Internacionales de Auditoria 540 (Auditando Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas) y 545 (Auditoria de Mediciones y Revelaciones Hechas a Valor Razonable)** a la información presentada en los estados financieros auditados, así como la adopción y ejecución de dichas normas en Venezuela para las pequeñas, medianas y grandes entidades de acuerdo a los nuevos requerimientos emanados del Consejo Internacional de Auditoria y Aseguramiento (IAASB) miembro afiliado a la Federación Internacional de Contadores (IFAC) organización encargada de realizar la emisión de estos estándares internacionales. Además la información presentada condensa las definiciones de “Estimaciones contable” y “Mediciones a Valor Razonable”, procedimientos para identificarlas, así como su Revelación y Presentación dentro de la información de los estados financieros, además de la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente que sustente la razonabilidad de el trabajo que el auditor realiza al aplicar las Normas Internacionales de Auditoria 540 (Auditando Estimaciones Contables y Revelaciones

Relacionadas) y 545 (Auditoria de Mediciones y Revelaciones Hechas a Valor Razonable), otro punto que se hace esencial tratar son la evaluaciones de los riesgos importantes y significativos al evaluar los elementos que permiten la aplicación de las NIA's (540-545), y finalmente enfocarnos hacia un análisis sobre la importancia su adopción y aplicación al auditar la información contable presentada por las entidades venezolanas a estos nuevos patrones internacionales.

El objetivo principal del presente trabajo consiste en la necesidad de aplicar las Normas Internacionales de Auditoria 540-545 para la realización de una Auditoria de estados financieros con la finalidad de armonizar las normas que se venía ejecutando con la adopción de estos nuevos parámetros de una forma clara y precisa.

Y que por tanto las Normas Internacionales de Auditoría deban ser propuestas en primer lugar para:

- Contribuir a que las empresas obtengan un margen razonable de seguridad Económica.
- Las normas específicas de auditoría internacional deban sustentar las técnicas, procedimientos y normas de la auditoría financiera con el objetivo de minimizar el riesgo y asegurar una adecuada gestión por parte de la administración.
- El compromiso participativo de todos los países de nuestra región en la emisión de Normas Específicas de auditoría cobra importancia, porque debe ser examinada para dar soluciones precisas y lograr la calidad, dando lugar a que no sea un problema de unos sino solución de todos.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del problema

Con la creciente demanda a nivel mundial por obtener información sobre diversos temas que satisfagan las necesidades de los usuarios de las mismas para así poder tomar decisiones y la rápida propagación de dicha información, muchas veces el contenido de esta no está sometido a evaluaciones objetivas e independientes, aunque se reconozca que la propiedad de las tomas de decisiones sea afectada en gran parte por la relevancia y la confiabilidad de la información facilitada.

A pesar de que nos proveemos de información, la misma no es suficiente para dar un sello de garantía y credibilidad, lo cual se logra mediante los servicios profesionales que realizan los contadores públicos a través de la mencionada auditoria de los estados financieros y contratos de aseguramiento, siendo estos últimos la tendencia principal a futuro hacia donde se enfocan las Normas Internacionales de Auditoria.

Y para que realmente se cumplan los objetivos esperados de la información se hace necesario que los usuarios interesados (Entidades e Inversionistas nacionales e internacionales), puedan medirla bajo los mismos parámetros, se requiere también la existencia de estos “Estándares Internacionales de Auditoria”; los cuales pretenden la armonización entre la normativa de auditoría local y la normativa de auditoría internacional al adoptar y aplicar un cuerpo único de parámetros internacionales que van rumbo a la globalización.

Para ello existe una organización denominada IFAC (International Federation of Accountants) - (Federación Internacional de Contadores), cuyo objetivo es el de proteger el interés público, entendiéndose este como los destinatarios abiertos, es decir mercado de capitales, a través de la exigencia de altas prácticas de calidad que deben llevar a cabo los contadores en el mundo. El IFAC trabaja con un comité denominado IAASB (International Auditing and Assurance Estándar Board) – (Consejo Internacional de Auditoría y Aseguramiento) antes denominado IAPC (International Auditing Practices Committee) – (Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría), a fin de establecer la uniformidad de las prácticas de auditoría y los servicios relacionados a través del mundo mediante la emisión, revisión y creación de pronunciamientos diversos en función de la auditoría y aseguramiento que promueve a su vez un margen de aceptación mundial.

La adopción y aplicación de estas pautas internacionales se hace con el fin de fomentar un mejor sistema de control comercial, financiero, eficaz y efectivo a nivel global, es decir que mundialmente sea de alta calidad, transparente, confiable y comparable; igualmente para mejorar la economía introduciéndolas ante las normas nacionales.

Actualmente en Venezuela el escenario que se contempla, es que las entidades siguiendo la adopción de las normas internacionales de auditoría, contribuyan a mejorar la impresión internacional de nuestro país y las empresas venezolanas, como captadoras o bien sea receptoras de inversiones, al hacer de una forma más sencilla, para la revisión de los inversionistas extranjeros, la presentación de los estados financieros de nuestras entidades. Esperándose así que la transformación se constituya en una ventaja comparativa que permita mejorar la posición de las entidades venezolanas en el mundo de la globalización económica actual.

Este es el nuevo contexto o argumento futuro de la información financiera y es por ello que en los momentos actuales es de suma importancia que todos los profesionales de la contaduría pública vinculados con el mundo financiero mantengan una actitud de actualización en materia de normas internacionales, no solo en su preparación sino en su lectura y análisis. En donde le corresponde al contador público tanto a los auditores internos, como a los auditores externos mantenerse en sintonía con las Normas Internacionales de Auditoría y con las Normas de Auditoría Interna.

Además, también se hace necesario que las instituciones educativas involucren en su programación todos los procesos de cambios significativos que conllevan a la armonización de las Normas Internacionales con el propósito de que los futuros profesionales de la contaduría pública estén actualizados e informados de todos y cada uno de los cambios en materia de Estándares Internacionales y a su vez presten un servicio de excelente calidad.

Por lo tanto en Venezuela ya no debemos hablar de armonización ni adaptación, sino de adopción e implementación y uso de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) las cuales deben ser auditadas con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), por ello lo anteriormente expuesto nos permite señalar como propósito primordial de esta documentación estudiar y analizar la aplicación de las **Normas Internacionales de Auditoría 540 (Auditando Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas Distintas de las que Involucran Mediciones y Revelaciones del Valor Razonable)** y la **Norma Internacional de Auditoría 545 (Auditoría de Mediciones y Revelaciones hechas a Valor Razonable)**.

1.2 Objetivos de la investigación

OBJETIVOS:

1.2.1 Objetivo general:

- Analizar la aplicación de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 “Auditoría de Estimaciones Contables y Revelaciones Relacionadas”, y la Norma Internacional (NIA) 545 “Auditoría de Mediciones y Revelaciones Hechas a Valor Razonable”.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- ❖ Analizar la aplicación y la adopción de las Normas internacionales de Auditoría en Venezuela. (NIA's 540 y 545).
- ❖ Examinar los procedimientos de auditoría de las NIA's 540 y 545 aplicados a la información de estados financieros.
- ❖ Estudiar los riesgos inherentes, aplicación de pruebas, sobre el trabajo de auditoría de las NIA's 540 y 545.
- ❖ Evaluar la recopilación de evidencia y documentos de trabajos de auditoría (NIA's 540 y 545).
- ❖ Evaluación de los resultados (NIA's 540 y 545).
- ❖ Interpretar el nivel de confiabilidad y responsabilidad del auditor al aplicar las NIA's 540 y 545).
- ❖ Conocer hacia dónde va el enfoque de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA s 540 y 545) con respecto a las Pequeñas y medianas empresas (PYMES).

1.3 Justificación e importancia

La profesión contable se ve obligada a nutrirse de los suficientes conocimientos que maneja los diferentes cúmulos de información, que surgen como consecuencia de los efectos de la globalización, la cual busca la armonización de las normas locales aplicadas en nuestro país con las normas internacionales que son objeto de los nuevos cambios y transformaciones en la presentación contextual financiera de las entidades, por ello surge la necesidad de tener que aplicar las normas internacionales de auditoría, consideradas como el enfoque principal de las transformaciones futuras a nivel profesional, en conocimientos y en la forma de cómo debe llevar su trabajo el auditor. El análisis de dichas normas internacionales proporcionará al profesional de la contaduría pública los elementos necesarios para realizar una auditoría completa, veraz y actualizada que complementa y se hace parte esencial de la información presentada en los estados financieros para brindar un servicio de alta calidad para cualquier entidad, y usuarios interesados en la información financiera.

Es un argumento imprescindible para el análisis de la presente documentación tomar en cuenta que la aplicación de esta normativa internacional se justifica en que la inexistencia de su uso al evaluar la información financiera, hace difícil muchas veces organizar y dar un parámetro de control por ello las NIA's se consideran una alternativa al problema detectado para así disminuir los riesgos posibles y existentes, particularmente cuando se presentan situaciones de posibles pérdidas, fraudes y hasta corrupción en las entidad cuya información financiera es objeto de auditoría. También es importante alegar que la aplicación de las mismas permite un reordenamiento en la estructura administrativa y reguladora de los sistemas de administración y control locales de los recursos que se tengan en existencia.

Por lo tanto su uso se direcciona a armonizar y favorecer la globalización de las economías mundiales, surgimiento de mercados comunes e internacionalización de las bolsas de valores, donde abarca un mayor uso de usuarios de la información financiera, e igualmente favorece a un mayor contenido de información para las universidades, entes del estado venezolano, organismos institucionales representantes de los usuarios, contadores públicos y público en general, tomando en consideración que el no tener conocimiento de la misma excluye de los negocios a los países que aun mantengan una concepción contable diferente y no se hayan ajustado a los nuevos cambios y entrar a un mundo globalizado y competitivo.

En nuestro país esto representa una importante estrategia en materia de políticas contables avaladas y aprobadas por su máximo representante (FCCPV) Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, donde el proceso de adaptación y aplicación de las NIA's permitirá desplegar nuevos programas para su difusión y que permita a los profesionales una mejor capacitación y actualización acorde al trabajo que realizan de forma paralela con los demás países del mundo.

1.4 Definición de términos básicos

➤ **AUDITORIA**

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

➤ **ESTIMACIONES CONTABLES**

Es una aproximación de una suma monetaria en ausencia de un medio preciso de medición. (Yanel Blanco Luna – Reinaldo Navas Bolívar)

Se entiende por estimación Contable la determinación del importe de una partida en ausencia de normas o criterios precisos para calcularla.

➤ **INCERTIDUMBRE EN ESTIMACIONES CONTABLES**

Es la susceptibilidad de una partida del estado financiero debido a una falta de precisión en su medición, porque el resultado de eventos futuros no es conocido.

➤ **AUDITORIA INTEGRAL**

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

➤ **CONTRATOS DE ASEGURAMIENTO**

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

➤ **CONTROL INTERNO**

Es un proceso, efectuado por la junta de directores de una entidad, gerencia y otro personal, diseñado para proveer razonable seguridad respecto del logro de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de operaciones
 - Confiabilidad de la información financiera; y
 - Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
- Yanel Blanco Luna – Reinaldo Navas Bolívar, manual 2006).

➤ **IMPORTANCIA RELATIVA**

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

➤ **ESTANDARES INTERNACIONALES**

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

➤ **ESTANDARES INTERNACIONALES DE AUDITORIA**

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

➤ **REVELACION SUFICIENTE**

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

➤ **ENTIDAD**

Es una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los cuales fue creada.(Fernando Catacora Carpio 1999-2000)

➤ **HECHOS POSTERIORES**

Los hechos posteriores a la fecha del balance son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha del balance y la fecha de formulación o de autorización de los estados financieros para su divulgación.

➤ **DEFINICION DE VALOR RAZONABLE**

“Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua”. (DEFINICION ELABORADA POR EL ORGANISMO IAASB 2004).

“El importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua”. (DEFINICION ACTUAL ELABORADA POR EL IAASB 2007).

El valor razonable es el precio que se recibiría al vender un activo o que se pagaría al transferir un pasivo en una transacción regular entre los participantes del mercado en la fecha de medición.

➤ **MEDICIÓN A VALOR RAZONABLE**

Se puede definir como aquel proceso que determina el precio en que se recibiría al momento de la venta un activo o pasivo en una transacción ordenada, que no sea una liquidación forzada o venta problemática entre participantes del mercado.

➤ **REVELACIONES A VALOR RAZONABLE**

Son las manifestaciones presentadas en la información financiera sobre la ganancia o pérdida por el valor razonable reconocida en la utilidad o pérdida para el período de presentación de reportes en el cual ocurre la reclasificación, así como en el período anterior; en el período de reclasificación y en los períodos subsiguientes hasta su no reconocimiento del activo financiero, la ganancia o pérdida que habría sido reconocida en utilidad o pérdida si el activo financiero no hubiese sido clasificado, así como la ganancia, pérdida, ingreso o gasto actual reconocido en utilidad o pérdida; y la tasa de interés efectiva y los flujos de efectivo estimado que la entidad espera recuperar para la fecha de reclasificación del activo financiero.

➤ **ACTIVOS FINANCIEROS HÍBRIDOS**

Los activos financieros híbridos son aquéllos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del activo híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente.

Los activos financieros híbridos se valorarán, inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada.. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán

en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Con posterioridad al reconocimiento inicial, se valorarán por su valor razonable, sin deducir los gastos de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

➤ **FLUJO DE EFECTIVO**

Es un estado financiero básico que muestra las cantidades de efectivo y equivalentes de efectivo que una entidad recibe o entrega en un periodo determinado. (Fernando Catacora Carpio 1999-2000)

➤ **VALOR DE MERCADO**

El valor de mercado es recomendado como método de medición, para la aplicación del concepto de Valor Razonable, cuando se trata de Activos Intangibles y Propiedades de Inversión.

➤ **COSTO DE REPOSICION**

Se refiere al monto que se requiere para reponer un activo en condiciones nuevas. Contablemente el costo de reposición corresponde al valor histórico re expresado en base a precios específicos. Ambos, el costo de reposición y el costo histórico, son valores sin depreciación.

➤ **VALOR ACTUAL DE LOS FLUJOS FUTUROS ESPERADOS**

El valor actual de los flujos futuros esperados, es recomendado como método de medición, para la aplicación del concepto de Valor Razonable, cuando se trata de activos y pasivos financieros, Arrendamiento, Propiedades de inversión y activos realizables.

➤ **VALOR DE REPOSICION DEPRECIADO**

Se refiere al costo que tiene un activo en uso, considerando la pérdida de valor ocasionada por factores tales como edad y obsolescencia. Su contraparte contable es el valor en libros, es decir un valor neto de depreciación.

➤ **VIDA REMANENTE TECNICA.**

Es la capacidad de servicio restante, expresada en años, que puede prestar un activo en forma permanente dada su condición actual, sin que sea necesario proceder a reconstrucciones o reparaciones de alta cuantía.

➤ **METODO MIXTO**

Son los valores re-expresados en base al valor de reposición depreciado, deben ser amortizados en la vida remanente técnica que les queda.

➤ **SUPUESTOS SIGNIFICATIVOS**

Cuando, en el estado de situación financiera, la presentación de una partida financiera difiere a los resultados, es conveniente que la entidad explique, en las notas a los estados financieros, la naturaleza de la partida.

➤ **INHERENCIAS IMPRECISAS**

Son las partidas que se encuentra en una situación de incertidumbre imprecisa cuando no se puede obtener un valor preciso, ni aplicar herramientas propias del cálculo de probabilidades para determinar su valor.

➤ **RESULTADOS INCIERTOS**

Es la información presentada de procedencia poco probable, eventual y de poca probabilidad de corroborar.

➤ **MERCADO ACTIVO**

Es el precio de mercado del activo o pasivo, teniendo en cuenta que este dato no existe para todos los elementos, o bien existiendo, puede no ser fiable, es necesario establecer unas pautas ordenadas que puedan seguir las entidades para su estimación.

➤ **VALUACION INDEPENDIENTE**

Se define como el examen realizado por un experto profesional independiente con el fin de darle confiabilidad y credibilidad a la información de partidas que contienen información financiera poco fiable.

➤ **TRANSACCIONES RUTINARIAS**

Son aquellas que registran las operaciones comerciales diarias de la entidad con el mundo externo, tales como sus ventas, compras, pagos en efectivo y entradas de efectivo habituales.

➤ **TRANSACCIONES RECURRENTE**

Las transacciones recurrentes son aquellas que le permiten automatizar la entrada de operaciones repetitivas como son las suscripciones, las domiciliaciones o los pagos de primas de seguro entre otros.

➤ **TRANSACCIONES NO RUTINARIAS O INUSUALES**

Las transacciones no rutinarias son operaciones no usuales, debido a su tamaño o naturaleza, o que ocurren con poca frecuencia. Las transacciones no rutinarias pueden ser relativamente pocas en número; ser difíciles de predecir; requerir juicio para determinar los montos y el período contable de su registro; involucrar interrogantes sobre la intención o sustancia económica.

➤ **PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA (PYMES)**

El calificativo de PYME abriga una amplia gama de tipos de empresas con diferentes grados de desarrollo, la condición de Pyme se determina teniendo en cuenta los siguientes parámetros:

Se define como **pequeña empresa** a la unidad de explotación económica, con personalidad jurídica que realice actividades de producción de bienes industriales y servicios conexos, que se caracterice por:

1. Planta de trabajadores con un promedio anual entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores;

2. Ventas anuales entre nueve mil una (9.001) Unidades Tributarias y Cien mil (100.000) Unidades Tributarias. **(Fuente: OCEI)**

Se define como **mediana empresa** a la unidad de explotación económica, realizada por una persona jurídica que realice actividades de producción de bienes industriales y de servicios conexos, caracterizada por:

1. Planta de trabajadores con un promedio anual entre cincuenta y uno (51) y cien (100) trabajadores; 2. Ventas anuales entre cien mil una (100.001)

Unidades Tributarias y doscientas cincuenta mil (250.000) Unidades Tributarias. **(Fuente: OCEI)**

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1. Antecedentes de la auditoría

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

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

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

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

2.2 Aspectos generales

2.2.1 La Auditoría:

Es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos.

2.2.2 Auditoría de Estados Financieros

El objetivo de una auditoría de estados financieros es facultar al auditor para expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

2.2.3. Tipos de Auditoría

- a) Auditoría Financiera:** Tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto al que preparó la información y del usuario con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee.
- b) Auditoría de Cumplimiento:** Es un análisis de los registros financieros de un organismo que se hace para determinar si este sigue los procedimientos, reglas, o reglamentos específicos que se establece alguna autoridad superior.
- c) Auditoría de Gestión:** Es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el ente.

- d) Auditoría Interna:** Es la evaluación de los sistemas de contabilidad y control interno de una entidad, con el propósito de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.
- e) Auditoría Administrativa:** Es la evaluación y la forma en que la administración está cumpliendo con sus objetivos, desempeñando las funciones gerenciales de planeación, organización, dirección y control; logrando decisiones efectivas en el cumplimiento de los objetivos trazados por la organización.
- f) Auditoría Ecológica o Ambiental:** Consiste en un examen y evaluación independiente, sistemático, periódico, documentado y objetivo realizado por un equipo inter disciplinado de profesionales especializados en los campos contable- financiero económico de ciencias ambientales, de ingeniería. de derecho y expertos generalista de la industria de gobierno.
- g) Auditoría Integral:** Es el proceso de obtener y evaluar objetivamente, en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con la finalidad de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados. 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.
- h) Auditoría de Sistemas:** La auditoría en informática es la revisión y la evaluación de los controles, sistemas, procedimientos de informática; de los equipos de cómputo, su utilización, eficiencia y seguridad, de la organización que participan en el procesamiento de la información, a fin de que por medio del señalamiento de cursos alternativos se logre

una utilización más eficiente y segura de la información que servirá para una adecuada toma de decisiones.

- i) **Auditoría Fiscal:** examen realizado para dar fe que un contribuyente ha cumplido con sus obligaciones tributarias. Nombre que le daremos a la auditoria que se hace para elaborar el informe y dictamen fiscal.
- j) **Auditoria Forense:** es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y opiniones, como pruebas en los tribunales. El análisis resultante además de poder usarse en los tribunales, puede servir para resolver las disputas de diversas índoles, sin llegar a sede jurisdiccional
- k) **Auditoria Tributaria:** es un control crítico y sistemático, que usa un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes. Se efectúa teniendo en cuenta las normas tributarias vigentes en el periodo a fiscalizar y los principios de contabilidad generalmente aceptados, para establecer una conciliación entre los aspectos legales y contables y así determinar la base imponible y los tributos que afectan al contribuyente auditado.
- l) **Auditoria Social:** es un proceso que permite a una organización evaluar su eficiencia social y su comportamiento ético en relación a sus objetivos, de manera a que pueda mejorar sus resultados sociales o solidarios y dar cuenta de ellos a todas las personas comprometidas por su actividad.

2.2.4 Clasificación de la Auditoría.

- ❖ **Auditoría Interna:** Es una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la entidad. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar, y monitorear la adecuación así como la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno.
- ❖ **Auditoría Externa:** Es la revisión de los estados financieros de una entidad económica, efectuada de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de dichos estados financieros. En consecuencia la auditoría externa debe garantizar a los diferentes usuarios, que los estados financieros no contienen errores u omisiones importantes.

Se reconoce que la auditoría independiente debe realizarse sobre bases selectivas de la evidencia que respalda las aseveraciones de la administración. En consecuencia no se orienta a dar fe plena sobre todos los actos mercantiles realizados.

2.2.5 Etapas de la auditoría

2.2.5.1 Primera fase

ENTENDIMIENTO DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO

El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría.

Requisitos para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno:

- Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Este explica los procedimientos de auditoría que se requiere al auditor que realice para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. También requiere la discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los estados financieros a representación errónea de importancia relativa.
- Entendimiento de la entidad y su control interno, incluyendo su control interno. Esta sección requiere que el auditor entienda aspectos especificados de la entidad y su entorno, y componentes de su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de estado financiero y de aseveración.
- Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración. Trata de asuntos relativos al control interno que el auditor comunica a los encargados del gobierno corporativo y la administración.
- Documentación. Establece los requisitos de documentación relacionados.

El entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor consiste de un entendimiento de los siguientes aspectos:

- a) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.

- b) Naturaleza de la entidad, incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.
- c) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocios relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.
- d) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- e) Control interno.

Planeación

El auditor deberá planear la auditoría de modo que el trabajo se desempeñe de una manera efectiva.

Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

La planeación involucra al socio del trabajo y otros miembros claves del equipo para ganar de su experiencia y clara percepción y para enriquecer la efectividad y eficiencia del proceso de planeación.

La planeación adecuada ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría, que se identifiquen los potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría se organice y administre de manera apropiada para que se desempeñe de una forma efectiva y eficiente. También ayuda a la asignación apropiada de trabajo a los miembros del equipo del trabajo, facilita la dirección y supervisión de los mismos y la revisión de su tarea, y ayuda, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de componentes y los por los expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planeación variarán de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa del auditor con la entidad, y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría.

Actividades preliminares del trabajo.

El trabajo deberá desempeñar las siguientes actividades al principio del trabajo actual de auditoría:

- Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el paciente y del trabajo específico de auditoría.
- Evaluar el cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia.
- Establecer un entendimiento de los términos del trabajo.

Actividades de planeación

La estrategia general de la auditoría

El auditor deberá establecer la estrategia general de auditoría para la auditoría.

La estrategia general de auditoría fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado.

El establecimiento de la estrategia general de auditoría implica:

- a) Determinar las características del trabajo que definen su alcance, como el marco de referencia de información financiera usado, los requisitos de información específicos por industria y la localización de los componentes de la entidad.
- b) Comprobar los objetivos de informar del trabajo para planear la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran, como los plazos límites para información provisional y final, así como las fechas clave para comunicaciones esperadas con la administración y con los encargados del gobierno corporativo.
- c) Considerar los factores importantes que determinaran el foco de los esfuerzos del equipo del trabajo, como la determinación de los niveles apropiados de la importancia relativa; identificación preliminar de áreas donde pueda haber altos riesgos de

representación errónea de importancia relativa; identificación preliminar de componentes de importancia relativa y saldos de cuenta; evaluación de si el auditor puede planear obtener evidencia respecto de la efectividad del control interno, identificación de desarrollos recientes importantes específicos por entidad, en la industria, en información fingiera u otros desarrollos relevantes.

El plan de auditoría

El auditor deberá desarrollar un plan de auditoría con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El plan de auditoría es más detallado que la estrategia general de auditoría e incluye la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que han de desempeñar los miembros a un nivel aceptablemente bajo.

Cambios a decisiones de planeación durante el curso de la auditoría.

La estrategia general de auditoría y el plan de auditoría deberán actualizarse y cambiarse según sea necesario durante el curso del trabajo:

- ❖ **Dirección, supervisión y revisión:** El auditor deberá planear la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y de la revisión de su trabajo.
- ❖ **Documentación:** El auditor deberá documentar las estrategias generales de la auditoría y el plan de auditoría, incluyendo cualesquier cambios importantes hechos durante el trabajo.

2.2.5.2 Segunda fase

EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA

Pruebas de Cumplimiento.

Evaluación del Control Interno.

El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del mando, la administración y otro personal para proporcionar certeza razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

El control interno, según se discute en esta NIA, consiste de los siguientes componentes:

- a) El ambiente de control.
- b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.
- c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionado, relevantes a la información financiera y la comunicación.
- d) Actividades de control.
- e) Monitoreo de controles.

La siguiente es una visión general de los requisitos:

- a) Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.
- b) Entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno.
- c) Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- d) Comunicación con los encargados del mando (gobierno corporativo) y con la administración.
- e) Documentación.

Procedimientos de evaluación del riesgo

El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno:

1. Investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad;
2. Procedimientos analíticos; y
3. Observación e inspección.

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

Inspección de registros o documentos

La inspección consiste en examinar registros y documentos, ya sean internos o externos, en forma impresa, electrónica, o en otros medios. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad, dependiendo de su naturaleza y fuente y, en el caso de registros y documentos internos, de la efectividad de los controles sobre su producción. Un ejemplo de inspección usada como prueba de controles es la inspección de registros o documentos para evidencia de autorización.

Inspección de activos tangibles

La inspección de activos tangibles consiste del examen físico de los activos. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría confiable respecto de su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones o la valuación de los activos. La inspección de partidas individuales de inventarios ordinariamente acompaña a la observación del conteo de inventario.

Observación

La observación consiste en observar un proceso o procedimiento que se desempeña por otro. Los ejemplos incluyen observación del conteo de inventarios por personal de la entidad y observación del desempeño de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre el desempeño de un proceso o procedimiento, pero está limitada por el momento en que tiene lugar la observación y por el hecho de que el acto de ser observado puede afectar la manera en la cual se desempeña el proceso o procedimiento.

Investigación

La investigación consiste en buscar información de personas bien informadas tanto en lo financiero como en lo no financiero, en la entidad o fuera de ella. La investigación es un procedimiento de auditoría que se usa de manera extensa en toda la auditoría y a menudo es complementaria al desempeño de otros procedimientos de auditoría. Las investigaciones pueden ir desde investigaciones formales por escrito hasta investigaciones orales informales. Evaluar las respuestas a las investigaciones es una parte integral del proceso de investigación.

Confirmación

La confirmación, es el proceso de obtener una representación de información o de una condición existente directamente de un tercero.

Por ejemplo, el auditor puede buscar confirmación directa de cuentas por cobrar por comunicación con los deudores. Las confirmaciones frecuentemente se usan en relación con saldos de cuentas y sus componentes, pero no necesitan restringirse a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de los convenios o transacciones que tiene una entidad con terceros; la solicitud de confirmación se diseña para preguntar si se han hecho modificaciones al convenio y, de ser así, cuáles son los detalles relevantes. Las confirmaciones también se usan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones, por ejemplo, ausencia de un “acuerdo lateral” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos.

Volver a calcular

Volver a calcular consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros. El nuevo cálculo puede desempeñarse mediante el uso de tecnología de la información, por ejemplo, obteniendo un archivo electrónico de la entidad y usando TAACS para verificar la exactitud de la totalización del archivo.

Volver a desarrollar

Volver a desarrollar es la ejecución independiente por el auditor de procedimientos o controles que originalmente se desarrollaron como parte del control interno volviendo a desarrollar la antigüedad de las cuentas por cobrar.

Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos consisten de evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también abarcan las investigaciones de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se desvían de manera importante de las cantidades pronosticadas.

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también aplicarse como procedimientos sustantivos.

“Procedimientos analíticos significa evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones plausibles entre datos tanto financieros como no financieros. Los procedimientos analíticos también abarca la investigación de fluctuaciones y relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o se apartan de una manera importante de los montos pronosticados.

Muestreo de la Auditoría y otros procedimientos de Pruebas Selectivas.

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría para cumplir los objetivos de los procedimientos de auditoría. “Muestreo en la auditoría” (muestreo) implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tenga

una oportunidad de selección. Esto permitirá al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra.

Perspectivas del sector público

Cuando lleva a cabo auditoría de entidades del sector público, el auditor toma en cuenta el marco de referencia legal y cualesquier otras regulaciones, ordenanzas o directivas de auditoría. Al hacer aseveraciones sobre los estados financieros, la administración afirma que las transacciones y hechos han estado de acuerdo con las leyes o la autoridad apropiada además de las aseveraciones del párrafo 15 de esta NIA.

2.2.5.3 Tercera fase

RESULTADOS DE AUDITORIA

El Dictamen Del Auditor Sobre Los Estados Financieros. (NIA 700)

El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.

Elementos básicos del dictamen del auditor

El dictamen del auditor incluye los siguientes elementos básicos, normalmente en el siguiente orden:

- a) Título;

- b) Destinatario;
- c) Párrafo introductorio.
- d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- e) Responsabilidad del auditor.
- f) Opinión del auditor.
- g) Otras responsabilidades de información.
- h) Firma del auditor.
- i) Fecha del dictamen del auditor.
- j) Dirección del auditor.

2.2.6. Objetivo de la Auditoria.

El objetivo de una auditoria de estados financieros es facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

2.2.7. Alcance de una auditoria.

El término “alcance de una auditoria” se refiere a los procedimientos de auditoría que, a juicio del auditor y con base en las NIA, se consideran apropiados en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoria.

2.3 Nuevo enfoque de auditoria. la auditoria integral

Debido al incremento de las relaciones entre países, originado por los tratados de libre comercio, permiten que los mercados se expandan a nivel internacional, estimulando así la competitividad entre las empresas por ofrecer bienes y servicios de mejor calidad, volviendo día con día más difíciles las responsabilidades de los dirigentes de las empresas, requiriendo

estos últimos, información objetiva y completa que le ayude en la toma de decisiones.

Las nuevas tecnologías empresariales y las corrientes de la reingeniería y calidad total, han motivado a que la Auditoría incursione en nuevos enfoques logrando esto con la Auditoría Integral, la cual es utilizada como una herramienta que enfrenta las innovaciones gerenciales y administrativas garantizando la detección de desviaciones o deficiencias de la gestión administrativa referentes a la eficiencia en el uso de los recursos y logros de objetivos, así como la eficacia en los resultados, la economía en términos de proporcionalidad y su relación costo–beneficio.

Si se tiene en cuenta que el alcance de una auditoría financiera toca aspectos de las auditorías no financieras con alcances, desde luego, más limitados y para evitar que las entidades se llenen de expertos en algo que podría ser suministrado en un servicio integral del contador público que desarrolla auditoría financiera, se propone en este libro el proceso de una auditoría desarrollada por el contador público independiente que responda a las necesidades crecientes de los usuarios de la información y a esta auditoría la hemos denominado auditoría integral.

La auditoría integral implica la ejecución de un trabajo con el alcance o enfoque, por analogía, de las auditorías financieras, de cumplimiento, de control interno y de gestión. La auditoría integral es un modelo de cobertura global y por lo tanto no se trata de una suma de auditorías, pero si se puede estructurar con base en las normas de auditoría y aseguramiento de general aceptación.

La auditoría integral es un contrato de aseguramiento con la siguiente temática múltiple:

- Auditoría de Estados Financieros.

- Auditoria de Cumplimiento de Leyes.
- Auditoria de Control Interno.
- Auditoria de gestión.

Estas auditorias no le son ajenas a una auditoria sobre estados financieros y de hecho, el contador público en una auditoria financiera evalúa todos estos tipos de auditorias antes mencionados, pero no con el alcance necesario para concluir u opinar sobre la misma. El auditor de estados financieros únicamente opina sobre los estados financieros básicos por ser estos el objetivo de su trabajo. Sin embargo, en los últimos años algunos países están exigiendo dentro de la auditoria financiera opinión sobre el control interno, lo cual constituye un acercamiento a la auditoria integral. Hasta hoy a los contadores públicos se nos ha colmado de conocimientos en las diferentes clases de auditoria como especializaciones. Es hora de iniciarse en la auditoria integral en búsqueda de una mayor competitividad.

2.4 Porque surgen los contratos de aseguramiento?

Los casos de fraudes en las entidades por alteraciones en presentación de estados financieros generan ciertos movimientos en la profesión y entre los efectos más visibles, observamos una mayor amplitud por parte de las empresas a contratar servicios entre diferentes estudios especializados en impuestos, consultoría o auditoria, rompiendo con el mito de los "Cuatro grandes" como la única opción entre ellas tenemos las cuatro firmas (Deloitte, PricewaterhouseCoopers, KPMG y Ernst & Young) son responsables del 91% de las auditorías de las empresas más grandes del mundo.

Esto no quiere decir que el mercado se abrirá totalmente. Se cree que habrá más opciones con las empresas chicas y medianas. Es difícil que las grandes multinacionales cambien su relación con las auditoras líderes.

Se han introducido cambios con el objeto de reposicionar y revalorizar los servicios de auditoría en todo el mundo. La principal reacción surgió del gobierno norteamericano a través de la Securities and Exchange Commission (SEC) máxima autoridad bursátil de EEUU y de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 es una ley de Estados Unidos también conocida como el Acta de Reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y de Protección al Inversionista, que establecieron una serie de requisitos y obligaciones que deben cumplir las empresas que hacen oferta pública de sus acciones.

Las nuevas normas requieren que las compañías mejoren su contabilidad y su control interno utilizando políticas y procedimientos financieros documentados. Su principal objetivo es devolver la confianza al inversor.

Debido a esta situación y para una mejor orientación en los enfoques de los servicios proporcionados por los contadores públicos distintos de la auditoría o revisión de la información financiera histórica, el IAASB está emitiendo Normas Internacionales Sobre Servicios de Aseguramiento (ISAEs), por sus siglas en inglés, con el propósito de establecer los principios básicos y los procedimientos esenciales así como proveer guías para la ejecución de los Contratos de Aseguramiento diferentes de auditoría o revisiones de información financiera histórica cubierta por las Normas internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados.

En los contratos de aseguramiento, en el auge actual se realiza mediante “el cambio del paradigma normativo por el paradigma del aseguramiento de la información y servicios de seguridad razonable”. (Mantilla, 2005, p.514). Esta Norma Internacional de Auditoría o Internacional Standard on Auditing (ISA) siglas en inglés, fue emitida en junio de 2000 buscando una estructura conceptual sólida para el desarrollo de la práctica profesional contable conllevando a una profesión más avanzada, teniendo el estándar ISA 100 (ISAE 1)*, una estructura conceptual general con la intención de proveer niveles de aseguramiento alto y moderados, estableciendo principios básicos y procedimientos para los contadores profesionales.

2.5 Normas internacionales de auditoría (nia's)

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 (AIPC)♦ 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.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA'S) deben ser aplicadas a:

- La auditoría de los estados financieros.

* Derogada por la ISAE 3000 Internacional Standard on Assurance Engagements.

♦ Reemplazado por el IAASB a partir del año 2.002.

- Las NIA'S deben ser también aplicadas, con la adaptación necesaria, a la auditoria de otra información y servicios relacionados.
- La aplicación en el sector gubernamental, en la perspectiva del sector público (PSP) emitida por el Comité del Sector Publico de IFAC se expone al final de una NIA. Cuando no se añade ningún PSP, la NIA es aplicable en todos los aspectos sustanciales al sector público.

Nivel de autoridad de las NIA'S

Las declaraciones internacionales de auditoría (DIPAS) se emiten para proporcionar ayuda práctica a los auditores en la instrumentación de las Normas o para promover la buena práctica. No se supone que estas declaraciones tengan la autoridad de normas.

2.6 Adopción de las normas internacionales de auditoria en Venezuela

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) máximo vocero nacional e internacional de la Contaduría Pública venezolana, en fecha 30 y 31 de enero del año 2.004 decidió la adopción en Venezuela de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la *International of Automatic Control Federation* (IFAC) Federación Internacional de Contadores.

El IFAC es la organización global que representa la profesión de los contadores públicos, su objetivo primordial es servir al interés público fortaleciendo a la profesión a través del desarrollo y emisión de normas profesionales en áreas como: la formación continua, ética y auditoria.

Además ha trabajado en el desarrollo de un marco para la información financiera de alta calidad y ha identificado las siguientes condiciones:

1. La información debe prepararse según normas contables de alta calidad. Para IFAC éstas son las normas internacionales emitidas por el IASB.
2. La información debe resultar confiable para sus usuarios y por lo tanto debe auditarse según normas de auditoría de alta calidad. Desde luego creemos que éstas son las normas internacionales emitidas por el IAASB.

Y por esta razón los profesionales de la contaduría pública en Venezuela deben enfocarse a mantenerse actualizados en materia de normas internacionales, no solo para su preparación sino en su lectura y análisis; en lo que a los contadores públicos corresponde, los auditores internos como los externos, deben mantenerse en sintonía con las Normas Internacionales de Auditoría y con las Normas Internacionales de Auditoría Interna y hacer sus mejores esfuerzos para promover la adopción e implementación de estas buenas prácticas en nuestro país, tomando como base las normas internacionales emitidas por IFAC y por el IASB.

2.7 Declaración sobre normas y procedimientos 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.

1. Norma de auditoría de aceptación general (DNA-0)

2. Papeles de trabajo (DNA-1)
3. Solicitud de información al abogado del cliente (DNA-2)
4. Manifestaciones de la gerencia (DNA-3)
5. El informe de control interno (DNA-4)
6. Efecto de la función de auditoría en el alcance del examen del contador público independiente (DNA-5)
7. Planificación y supervisión (DNA-6)
8. Transacciones entre partes relacionadas (DNA-7)
9. Comunicación entre partes relacionadas (DNA-8)
10. Procedimientos analíticos de revisión (DNA-9)
11. Evidencia comprobatoria (DNA-10)
12. El dictamen del contador público sobre los estados financieros (DNA-11)
13. Control de calidad en el ejercicio profesional (DNA-12)
14. El examen de la información técnica prospectiva (DNA-13)

2.8 Relación de las normas internacionales de auditoría (nias).

La emisión de estas normas está a cargo de la junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (JNIAA o IAASB por sus siglas en inglés), que es el organismo autónomo encargado de la emisión de estas normas. Este organismo fue creado por la Federación Internacional de Contadores con el objetivo de servir al interés del público cumpliendo con una auditoría de alta calidad.

En 2006, se emitió una nueva norma de auditoría, y se revisaron las normas de auditoría ya existentes. De 60 Normas y Declaraciones vigentes

en el año 2004, se redujeron a 55 en el año 2006. Las normas que se encuentran vigentes se resumen a continuación:

Numero	Titulo
	Estructura de pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Aseguramiento. Marco Integral sobre compromisos de Aseguramiento. Determinación y comunicación de niveles de Aseguramiento que no son Altos.
100-199	Asuntos Introdutorios
100	Prefacio a las Normas Internacionales de Auditoria y servicios relacionados
110	Glosario de Términos
220-299	Responsabilidades
200	Objetivos y Principios generales que rigen una auditoria de estados financieros
210	El Compromiso de auditoria
220	Control de calidad para el trabajo de auditoria
230R	Documentación de auditoria
240	Fraude y Error
250	Leyes y Reglamentos en una auditoria de Estados Financieros
260	Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando
300-399	Planeación
300	Planeación
315	Entendimiento de la organización y su ambiente y evaluando los riesgos de imprecisiones o errores significativos
320	Materialidad
330	Procedimientos del auditor frente a los riesgos evaluados
400-499	Control Interno
402	Consideraciones de auditoría relacionadas con compañías que usan los servicios de otras organizaciones
500-599	Evidencia de Auditoria
501	Evidencia de Auditoria - consideraciones adicionales para partidas

	específicas
505	Confirmaciones externas
510	Trabajos iniciales - balances de apertura
520	Procedimientos Analíticos
530	Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas
540	Auditoría de Estimaciones Contables
545	Auditando Mediciones y Revelaciones a Valor Razonable
550	Partes Vinculadas
560	Hechos subsecuentes
570	Negocio en marcha
580	Representaciones o manifestaciones de la administración
600-699	Uso del trabajo de Otros
600	Utilización del trabajo de otro auditor
610	Consideración del trabajo de un experto
700-799	Conclusiones y Dictamen de Auditoría
700R	El dictamen de auditoría sobre un juego completo de estados financieros para propósitos generales
701	Modificaciones en el informe del auditor independiente
710	Comparativos
720	Información adicional de documentos que contiene estados financieros auditados
800-899	Áreas Especializadas
800	Dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con fines especiales
810	El examen de información financiera prospectiva
900-999	Servicios Relacionados
910	Compromisos para la revisión estados financieros
920	Compromisos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera
930	Compromisos para compilar información financiera

Fuente: Tomado de PricewaterhouseCoopers

2.8.1 Cronograma de modificaciones de las nias por el (IAASB) para los años 2006-2007-2008

Proyecto	Publicación del Borrador de Consulta	Publicación de la Norma
NIA 200, Objetivos y principios generales que regulan los estados financieros en auditorías	ABRIL 2007	SEPTIEMBRE 2008
NIA 210, Términos de encargos de auditoría	ABRIL 2007	DICIEMBRE 2007
NIA 220, Control de calidad para auditorías sobre Información financiera histórica (y posiblemente ISQC1)	ABRIL 2007	DICIEMBRE 2007
NIA 230, Documentación de auditoría	DICIEMBRE 2006	SEPTIEMBRE 2007
NIA 250, Consideraciones de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros	JULIO 2007	JUNIO 2008
NIA 260, Comunicaciones en encargos con el gobierno	No ha sido definido	SEPTIEMBRE 2007
NIA 320, Materialidad en planeamiento y ejecución de auditoría, y NIA 450, Evaluación de hallazgos identificados durante la auditoría	No ha sido definido	SEPTIEMBRE 2007
NIA 402, Consideraciones en auditorías de organizaciones de servicios	SEPTIEMBRE 2007	SEPTIEMBRE 2008
ISAE 3402, Aseguramiento sobre controles en organizaciones de servicios	SEPTIEMBRE 2007	SEPTIEMBRE 2008

NIA 500, Evidencia de auditoría	FEBRERO 2007	MARZO 2008
NIA 501, Evidencia de auditoría – consideraciones adicionales para situaciones específicas	JULIO 2007	MARZO 2008
NIA 505, Confirmaciones externas	JULIO 2007	JUNIO 2008
NIA 510, Encargos iniciales saldos de apertura del balance	ABRIL 2007	SEPTIEMBRE 2008
NIA 520, Procedimientos analíticos	DICIEMBRE 2007	SEPTIEMBRE 2008
NIA 530, Muestreo en auditoría y otras pruebas realizadas	JULIO 2007	MARZO 2008
NIA 550, Partes relacionadas	ABRIL 2007	MARZO 2008
Combinado NIA 540, Estimados contables en auditoría y revelaciones relacionadas, y NIA 545, Medición y revelaciones del valor razonable	DICIEMBRE 2006	DICIEMBRE 2007
NIA 560, Eventos subsecuentes	DICIEMBRE 2006	DICIEMBRE 2007
NIA 570, Empresa en marcha	JULIO 2007	MARZO 2008
NIA 580, Cartas de gerencia	DICIEMBRE 2006	MARZO 2008
NIA 600, La auditoría de estados financieros en Grupos económicos.	TERCER TRIMESTRE 2006	ABRIL 2007
NIA 610, Consideraciones en el trabajo de auditoría Interna.	DICIEMBRE 2006	SEPTIEMBRE 2007
NIA 620, Usando el trabajo de un experto	ABRIL 2007	MARZO 2008
NIA 700, Informe del auditor independiente en un	JULIO 2007	JUNIO 2008

juego completo de estados financieros de propósitos generales		
NIA 701, Informe del auditor independiente en otra clase de información histórica, y NIA 800, el informe del auditor independiente en un resumen de estados financieros auditados	DICIEMBRE 2006	JUNIO 2008
NIA 705, Modificaciones a la opinión en los informes de los auditores independientes y NIA 706, Párrafos de énfasis en el informe del auditor independiente	JULIO 2007	JUNIO 2008
NIA 710, Información comparativa	JULIO 2007	JUNIO 2008
NIA 720, Otra información contenida en los estados financieros auditados	DICIEMBRE 2006	SEPTIEMBRE 2007
Nueva NIA sobre debilidades significativas en el control interno	SEPTIEMBRE 2007	SEPTIEMBRE 2008

Fuente: Tomado de PricewaterhouseCoopers

CAPITULO III

MARCO METODOLOGICO

3.1 Tipo y diseño de investigación

De acuerdo al problema planteado referido al estudio y análisis de las normas internacionales de auditoría 540 “Auditando Estimaciones Contables” y la norma internacional de auditoría 545 “Auditoria de mediciones y Revelaciones del Valor Razonable, decimos que estamos en presencia de una investigación documental, porque con ella se analizaron datos obtenidos por medio de bibliografías y fuentes electrónicas, además se incluye dentro del rango Documental Informativo (expositiva), porque su contenido es básicamente una panorámica acerca de la información relevante de diversas fuentes confiables sobre un tema específico, sin tratar de aprobar u objetar alguna idea o postura. Toda la información presentada se basa en lo que se ha encontrado en las fuentes. De acuerdo con González (1997, pag.54), es descriptiva por cuanto responde a “la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual”.

CAPITULO IV

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 540 Y 545 TEXTO Y ANALISIS

4.1 Norma internacional de auditoría 540 “auditoría de estimaciones contables”¹

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables contenidas en los estados financieros. Esta NIA no pretende ser aplicable al examen de información financiera prospectiva, aunque muchos de los procedimientos explicados aquí puedan ser adecuados para tal fin.

2. El auditor deberá obtener una suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de las estimaciones contables.

3. “Estimación contable” quiere decir una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición. Son ejemplos:

a) Para reducir inventario y cuentas por cobrar a su valor realizable estimado.

b) Para asignar el costo de activos fijos sobre sus vidas útiles estimadas.

c) Ingreso acumulado.

d) Impuestos diferidos

e) Para una pérdida por un caso legal.

f) Pérdidas sobre contratos de construcción en desarrollo

g) Para cumplir con reclamaciones de garantía.

4. La administración es responsable de hacer las estimaciones contables incluidas en los estados financieros. Estas estimaciones a menudo son hechas en condiciones de incertidumbre respecto del resultado de

acontecimientos que han ocurrido o que es probable que ocurran e implican el uso del juicio. Como resultado, el riesgo de representación errónea importante es mayor cuando se implican las estimaciones contables.

La naturaleza de las estimaciones contables

5. La determinación de una estimación contable puede ser simple o compleja dependiendo de la naturaleza de la partida. Por ejemplo, acumular un cargo por renta puede ser un cálculo simple, mientras que estimar una provisión para un inventario de lento movimiento o excedentes puede implicar análisis considerables de datos actuales y un pronóstico de ventas futuras. En las estimaciones complejas, puede requerirse un alto grado de conocimiento especial y de juicio.

6. Las estimaciones contables pueden ser determinadas como parte del sistema de contabilidad de rutina operando sobre una base de continuidad, o pueden ser no de rutina, operando sólo al final del período. En muchos casos, las estimaciones contables se hacen usando una fórmula basada en la experiencia, tal como el uso de tasas estándar para depreciar cada categoría de activos fijos o un porcentaje estándar de ingreso de ventas para calcular una provisión de garantía. En tales casos, la fórmula necesita ser precisada regularmente por la administración, por ejemplo, revaluando las vidas útiles de activos o comparando los resultados reales con la estimación y ajustando la fórmula cuando sea necesario.

7. La incertidumbre asociada con una partida, o la falta de datos objetivos puede hacer imposible una estimación razonable, en cuyo caso, el auditor necesita considerar si el dictamen del auditor necesita modificación para cumplir con la NIA "El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros".

Procedimientos de auditoría

8. El auditor deberá obtener una suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si una estimación contable es razonable en las circunstancias y, cuando se requiera, si es revelada en forma apropiada. La evidencia disponible para soportar una estimación contable será a menudo más difícil de obtener y menos conclusiva que la evidencia disponible para soportar otras partidas en los estados financieros.

9. A menudo es importante para el auditor, una comprensión de los procedimientos y métodos, incluyendo los sistemas de contabilidad y de control interno, usados por la administración para hacer las estimaciones contables, para que el auditor planifique la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

10. El auditor debería adoptar uno o una combinación de los siguientes enfoques, en la auditoría de una estimación contable:

- a) revisar y comprobar el procedimiento usado por la administración para desarrollar la estimación;
- b) usar una estimación independiente para comparación con la preparada por la administración; o
- c) revisar hechos posteriores que confirmen la estimación hecha.

Revisión y prueba del proceso usado por la administración

11. Los pasos ordinariamente implicados en una revisión y prueba del proceso usado por la administración son:

- a) evaluación de los datos y consideración de supuestos sobre los que se basó la estimación;
- b) pruebas de los cálculos implicados en la estimación;
- c) comparación, cuando sea posible, de las estimaciones hechas para períodos anteriores con resultados reales de esos períodos; y
- d) consideración de procedimientos de aprobación de la administración.

Evaluación de datos y consideración de supuestos

12. El auditor debería evaluar si los datos sobre los que la estimación se basa son exactos, completos y relevantes. Cuando se usen datos de contabilidad, necesitarán ser consistentes con los datos procesados a través del sistema de contabilidad. Por ejemplo, al justificar una provisión de garantía, el auditor debería obtener evidencia de auditoría de que los datos relativos a los productos aún dentro del período de garantía al final del período concuerdan con la información de ventas dentro del sistema de contabilidad.

13. El auditor puede también buscar evidencia de fuentes fuera de la entidad. Por ejemplo, cuando examina una provisión por obsolescencia de inventario calculada con referencia a ventas futuras anticipadas, el auditor puede, además de examinar datos internos como niveles de ventas del pasado, pedidos en existencia y tendencias de mercado, buscar evidencia de proyecciones de venta producidas por la industria y de análisis de mercados. Similarmente, cuando examina las estimaciones de la administración de las implicaciones financieras de litigios y reclamaciones, el auditor debería buscar comunicación directa con los abogados de la entidad.

14. El auditor debería evaluar si los datos reunidos son analizados y proyectados apropiadamente para formar una base razonable para

determinar la estimación contable. Son ejemplos de análisis de antigüedad de las cuentas por cobrar y la proyección del número de meses de existencias disponibles de una partida de inventario basados en el uso pasado y de pronóstico.

15. El auditor debería evaluar si la entidad tiene una base apropiada para los principales supuestos usados en la estimación contable. En algunos casos, los supuestos estarán basados sobre estadísticas de la industria o del gobierno, tales como futuras tasas de inflación, tasas de interés, tasas de empleo y crecimiento anticipado del mercado. En otros casos, los supuestos serán específicos a la entidad y se basarán en datos generados internamente.

16. Al evaluar los supuestos sobre los que se basa la estimación, el auditor debería considerar, entre otras cosas, si son:

Razonables a la luz de los resultados reales en períodos anteriores.

Consistentes con los usados para otras estimaciones contables.

Consistentes con los planes de la administración que parecen apropiados.

El auditor necesitaría prestar particular atención a los supuestos, que son sensibles a variación, subjetivos o susceptibles de exposición errónea importante.

17. En el caso de procesos de estimación complejos que implican técnicas especializadas, puede ser necesario para el auditor usar el trabajo de un experto, por ejemplo, ingenieros para estimar las cantidades en reservas de ventas de mineral.

18. El auditor debería revisar la continua conveniencia de las fórmulas usadas por la administración en la preparación de las estimaciones contables. Dicha revisión debería reflejar el conocimiento del auditor de los resultados financieros de la entidad en períodos previos, las prácticas usadas

por otras entidades en la industria y los futuros planes de la administración según revelaciones al auditor.

Pruebas de cálculos

19. El auditor debería poner a prueba los procedimientos de cálculo usados por la administración. La naturaleza, tiempos y grado de las pruebas del auditor dependerá de factores como la complejidad implicada en el cálculo de la estimación contable. La evaluación del auditor de los procedimientos y métodos usados por la entidad para producir la estimación y la importancia relativa de la estimación en el contexto de los estados financieros.

Comparación de estimaciones previas con los resultados reales

20. Cuando sea posible, el auditor debería comparar las estimaciones contables hechas para períodos anteriores con los resultados reales de dichos períodos para ayudar a:

a) obtener evidencia sobre la confiabilidad general de los procedimientos de estimación de la entidad;

b) considerar si pueden requerirse ajustes a las fórmulas de estimación;
y,

c) evaluar si han sido cuantificadas las diferencias entre los resultados reales y las estimaciones previas y que, cuando fuera necesario, han sido hechos los ajustes o revelaciones apropiados.

Consideración de los procedimientos de aprobación de la administración

21. Las estimaciones contable importantes ordinariamente son revisadas y aprobadas por la administración. El auditor debería considerar si dicha revisión y aprobación es desempeñada por el nivel apropiado de la administración y si están evidenciadas en la documentación que soporta la determinación de la estimación contable.

Uso de una estimación independiente

22. El auditor puede hacer u obtener una estimación independiente y compararla con la estimación contable preparada por la administración. Cuando usa una estimación independiente, el auditor ordinariamente debería evaluar los datos, considerar los supuestos y probar los procedimientos de cálculo usados en su desarrollo. Puede ser también apropiado comparar estimaciones contables hechas para períodos anteriores con los resultados reales de dichos períodos.

Revisión de hechos posteriores

23. Las transacciones y acontecimientos que ocurran después del final del período, pero antes de la terminación de la auditoría, pueden brindar evidencia de auditoría respecto de una estimación contable hecha por la administración. La revisión del auditor de dichas transacciones y acontecimientos puede reducir, o aún cancelar, la necesidad de que el

auditor revise y pruebe el proceso usado por la administración para desarrollar la estimación contable o de que use una estimación independiente para evaluar la razonabilidad de la estimación contable.

Evaluación de resultados de los procedimientos de auditoría

24. El auditor deberá hacer una evaluación final de la razonabilidad de la estimación basada en el conocimiento del auditor del negocio y de si la estimación es consistente con otra evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría.

25. El auditor debería considerar si hay transacciones o hechos posteriores significativos que afecten los datos y los supuestos usados para determinar la estimación contable.

26. A causa de las faltas de certeza inherentes a las estimaciones contables, evaluar las diferencias puede ser más difícil que en otras áreas de la auditoría. Cuando hay una diferencia entre la estimación del auditor de la cantidad mejor soportada por la evidencia de auditoría disponible y la cantidad estimada incluida en los estados financieros, el auditor debería determinar si dicha diferencia requiere de ajuste. Si la diferencia es razonable, por ejemplo, porque la cantidad en los estados financieros cae dentro de un rango de resultados aceptables, puede no requerir ajuste. Sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, se pediría a la administración que revise la estimación. Si la administración se rehúsa a revisar la estimación, la diferencia sería considerada una representación errónea y sería considerada con todas las otras representaciones erróneas

para evaluar si el efecto sobre los estados financieros es de importancia relativa.

27. El auditor debería también considerar si las diferencias individuales que han sido aceptadas como razonables son parciales hacia una dirección, de modo que, sobre una base acumulativa, puedan tener un efecto de importancia relativa sobre los estados financieros. En tales circunstancias el auditor evaluaría las estimaciones contables tomadas como un todo.

4.2 Análisis de la norma internacional de auditoría 540 “auditoría de estimaciones contables”

Esta Norma reafirma que los auditores tienen la responsabilidad de evaluar la razonabilidad de las estimaciones de la gerencia. Primero, deben tener en cuenta los controles, procedimientos y métodos de la gerencia para evaluar si ellos brindan una información correcta, completa y relevante. Deben poner especial atención en evaluaciones que resulten sensibles a variaciones, que sean subjetivas o susceptibles de errores significativos.

La Norma Internacional de Auditoría 540 se hace aplicable en las entidades debido a las incertidumbres presentadas en las actividades de los negocios, ya que alguna de las partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino que solamente pueden ser estimadas. Las Estimaciones Contables involucran juicios basados en información confiable y oportuna. Los marcos conceptuales de información financiera no siempre especifican una forma precisa en que deben ser medidas las estimaciones contables; indudablemente muchas reconocen que el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros.

Por esta razón se hace necesaria su adopción y aplicación, ya que dicha norma proporciona al auditor una guía sobre cómo abordar la auditoría

de Estimaciones Contables, además de obtener suficiente evidencia oportuna para evaluar la razonabilidad de las estimaciones contables y las revelaciones relacionadas hechas por la administración, en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable a la entidad.

Las estimaciones contables pueden determinarse como una parte de la rutina del sistema contable, de manera repetitiva, o pueden ser no rutinarias, apareciendo sólo al final del ejercicio. En muchos casos, se realizan empleando una fórmula basada en la experiencia histórica, como puede ser la utilización de tasas estándar para la depreciación de cada clase de activo fijo, o porcentajes estándares sobre las ventas para calcular una provisión por garantías posventa.

En tales casos, la fórmula utilizada debe de ser revisada periódicamente por la dirección, por ejemplo, evaluando nuevamente el período de vida útil restante de los inmovilizados o comparando los resultados actuales con los estimados, ajustándola cuando sea necesario.

La incertidumbre asociada con una partida, o la falta de información suficiente, pueden imposibilitar la realización de una estimación razonable, en cuyo caso el auditor ha de evaluar si su informe requiere salvedades o incluso una opinión denegada, al objeto de cumplir con la norma técnica de auditoría sobre informes.

En cuanto a los procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si las estimaciones contables son razonables, dadas las circunstancias y, cuando ello sea necesario, que han sido adecuadamente presentadas en las cuentas anuales. La evidencia disponible para soportar las estimaciones contables suele ser más difícil de obtener y menos concluyente que la relativa a otras partidas de las cuentas anuales.

El conocimiento de los procedimientos y métodos, incluidos los sistemas contable y de control interno, utilizados por la dirección en la

realización de estimaciones contables, es normalmente importante para el auditor en la determinación de la naturaleza, programación y extensión de los procedimientos de auditoría.

El auditor debe adoptar uno de los siguientes enfoques, o bien la combinación de ellos, en la auditoría de las estimaciones contables: a) revisión de los hechos posteriores, que confirmen la estimación realizada; b) revisión y comprobación del proceso utilizado por la dirección para realizar las estimaciones; c) utilización de una estimación independiente, comparándola con la realizada por la dirección.

La revisión de hechos posteriores no son más que las transacciones y hechos que ocurren después del cierre, pero antes de la finalización del trabajo de auditoría, estos pueden suministrar evidencia relativa a las estimaciones contables realizadas por la administración. Su revisión por el auditor puede reducir o, incluso, hacer desaparecer la necesidad de revisar y comprobar el proceso utilizado por la dirección para la realización de estimaciones, o de utilizar estimaciones independientes en la evaluación de la razonabilidad de las establecidas por la dirección.

La revisión y comprobación del proceso utilizado por la administración incluye las siguientes etapas: a) Evaluación de los datos y consideración de las hipótesis en las que se basan las estimaciones. b) Verificación de los cálculos efectuados en la estimación. c) Comparación, cuando sea posible, de las estimaciones realizadas en períodos anteriores con los resultados reales. d) Consideración de los procedimientos de aprobación por la dirección de las estimaciones contables.

Para la evaluación de los datos y de las hipótesis, el auditor normalmente tendrá en cuenta a) Si los datos en los que se basan las estimaciones son razonablemente precisos, completos y relevantes. Cuando se utilicen datos contables, éstos deben ser consistentes con los procesados por el sistema contable. Por ejemplo, en la determinación de una provisión

por garantías posventa, el auditor debe obtener seguridad razonable de que los datos relativos a los productos vendidos que se encuentran todavía en garantía, así como el período de la misma, coinciden con la información de las ventas procedente del sistema contable. b) Si los datos recopilados se han analizado adecuadamente y si han sido proyectados con criterios razonables para determinar la estimación contable.

Como ejemplo pueden citarse los análisis de antigüedad de las cuentas a cobrar y la proyección del número de meses de demanda que pueden satisfacerse con las mercancías en almacén, en base a la utilización pasada y prevista. c) Si la entidad tiene una base adecuada que justifique las principales hipótesis utilizadas en las estimaciones contables.

En algunos casos, las hipótesis pueden basarse en estadísticas industriales o gubernamentales, tales como tasas futuras de inflación, tipos de interés, datos de empleo y crecimiento esperado del mercado. En otros casos serán específicas para la entidad y se basarán en datos generados internamente.

El auditor también puede obtener evidencia mediante fuentes externas a la empresa. Por ejemplo, cuando examine una provisión relativa a la obsolescencia de las existencias, calculada por referencia a las ventas futuras previstas, además de examinar datos internos tales como niveles pasados de ventas, pedidos en cartera y tendencias del mercado, puede obtener evidencia con análisis del mercado y con proyecciones de ventas del sector. De igual manera, cuando examine las estimaciones de la dirección acerca de las posibles implicaciones financieras de litigios o reclamaciones, el auditor puede obtener comunicación directa con los asesores legales de la entidad. Al evaluar las hipótesis en las que se basan las estimaciones, el auditor considerará entre otras cuestiones, si son: - Razonables, en el marco de los resultados actuales de los hechos previstos en períodos anteriores. - Congruentes con las hechas en otras estimaciones contables. - Consistentes

con los planes de la dirección que se consideren apropiados. El auditor debe prestar especial atención a las hipótesis que son sensibles a variaciones a las de carácter subjetivo y a las susceptibles de contener errores significativos. En el caso de procesos complejos de estimación que impliquen la aplicación de técnicas especializadas, el auditor puede considerar necesario utilizar el trabajo de un experto, por ejemplo, de un ingeniero que estime la cuantía de las reservas de mineral en una explotación extractiva. (Véase al respecto la norma técnica sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.)

Generalmente existen riesgos que requieren una consideración de auditoría especial, y se describen como "riesgos significativos" En algunas circunstancias la incertidumbre de las estimaciones contables es tan alta que no puede hacerse una estimación razonable. Por lo tanto, el marco conceptual de información financiera aplicable, podrá evitar el reconocimiento de la partida que está siendo estimada en los estados financieros. En tales casos, los riesgos significativos se relacionan no solamente con el hecho de si una estimación contable debe ser reconocida, sino también con la suficiencia de las revelaciones.

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, desvalorización de inventarios, etc., la norma establece que el auditor debe obtener elementos de juicio válido y suficiente 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 estimación 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.

En sus evaluaciones, el auditor debe considerar que si no puede obtener una estimación razonable, debe proceder a emitir una opinión con salvedad o abstenerse de opinar.

Existen procedimientos de evaluación de riesgos para identificar estimaciones contables, y la Norma Internacional de Auditoría 315 “Entendimiento de la Entidad en su Entorno y Evaluación de los Riesgos de Declaraciones Equivocadas Importante” requiere que el auditor obtenga un entendimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de declaración equivocada importante de los estados financieros ya sea debido a fraude o a error y diseñar y realizar procedimientos adicionales. El auditor obtiene este entendimiento ejecutando procedimientos de evaluación de riesgos, los cuales requieren la recopilación, actualización y análisis de información durante la auditoría.

Para evaluar los riesgos de errores importantes la Norma Internacional de Auditoría 315 obliga al auditor, como parte de la evaluación de riesgos, a identificar y evaluar los riesgos de errores importantes en el nivel de afirmación y a determinar cuáles de los riesgos identificados son, de opinión del auditor, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial. Dichos riesgos se describen como “*riesgos Significativos*”.

Cuando se realizar procedimientos de evaluación de riesgos, el auditor debe determinar que estimaciones contables tienen una alta incertidumbre de estimación y por lo tanto pueden considerarse riesgos significativos y requerirán una consideración de auditoría especial.

Entre los factores que indican una alta incertidumbre de estimación se incluyen:

- Estimaciones Contables que son altamente dependientes del juicio que tenga la administración del resultado de condiciones, transacciones o eventos futuros inciertos,
- Estimaciones Contables que no pueden ser calculadas a partir de técnicas generalmente aceptadas o derivadas de los datos disponibles con algún grado de precisión;
- Los resultados de la revisión por parte del auditor del resultado, o reestimación, de estimaciones Contables hechas en los estados financieros del periodo previo indican una diferencia sustancial entre la estimación original y el resultado.

En algunas circunstancias, la incertidumbre de estimación es tan alta que no puede hacerse una estimación razonable. Por lo tanto, el marco conceptual de información financiera aplicable, podrá evitar el reconocimiento de la partida que está siendo estimada. Si esto ocurre, los riesgos significativos se relacionan si una estimación es reconocida o con suficientes revelaciones.

4.3 Norma internacional de auditoría 545 “auditoría de mediciones y revelaciones hechas a valor razonable”.²

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de las determinaciones y revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros. En particular, esta NIA se refiere a las consideraciones de auditoría relativas a la valuación, presentación y revelación de activos, pasivos y componentes específicos de capital de importancia relativa presentada o revelada a valor razonable en los estados financieros. Las determinaciones del valor razonable de activos, pasivos y componentes de

capital pueden originarse tanto en el registro inicial de transacciones como en cambios posteriores en el valor. Los cambios en las determinaciones del valor razonable que ocurran después de un tiempo pueden tratarse de manera diferentes bajo diferentes marcos de referencia de información financiera pueden requerir que dichos cambios se reflejen directamente en el capital, mientras que otros pueden requerir que se reflejen en los resultados.

2. Si bien esta NIA proporciona lineamientos sobre la auditoría de las determinaciones y revelaciones del valor razonable, la evidencia obtenida por otros procedimientos puede también proporcionar evidencia relevante para la determinación y revelación de los valores razonables. Por ejemplo, los procedimientos de inspección para verificar la existencia de un activo cuantificado a valor razonable pueden también proporcionar evidencia relevante sobre su valuación (tal como la condición física de una propiedad de inversión).

2a. La NIA 500, "Evidencia de auditoría," párrafo 16, requiere que el auditor use aseveraciones con suficiente detalle para formar una base para la evaluación de riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa y el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a los riesgos evaluados. Las mediciones y revelaciones del valor razonable no son aseveraciones en sí mismas, pero pueden ser relevantes para aseveraciones específicas. Dependiendo del marco de referencia de información financiera aplicable.

3. El auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las mediciones y revelaciones del valor razonable están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad. El párrafo 22 de la NIA 315, "Entendimiento de la entidad y su entorno y

evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa requiere que el auditor obtenga un entendimiento del marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

4. La administración es responsable de hacer las determinaciones y revelaciones del valor razonable incluidas en los estados financieros. Como parte del cumplimiento de su responsabilidad, la administración necesita establecer un proceso de información contable y financiera para determinar las determinaciones y revelaciones del valor razonable, seleccionar los métodos de valuación apropiados, identificar y soportar de manera adecuada cualesquiera supuestos importantes que se usen, preparar la valuación y asegurarse de que la presentación y revelación de las determinaciones del valor razonable están de con el marco de referencia identificado de información financiera de la entidad.

5. Muchas valuaciones que se basan en estimaciones, incluyendo determinaciones del valor razonable, son imprecisas de un modo inherente. En el caso de determinaciones del valor razonable, particularmente las que no implican flujos de efectivo contractuales o para las que no hay disponible información del mercado cuando se hace la estimación, las estimaciones del valor razonable a menudo implican falta de certeza tanto en el monto como en el plazo de futuros flujos de efectivo. Las determinaciones del valor razonable también pueden basarse en supuestos sobre condiciones, transacciones o hechos futuros, cuyo resultado es incierto y, por lo tanto, estarán sujetas a cambio en el tiempo. La consideración del auditor de dichos supuestos se basa en información disponible al auditor en el momento de la auditoría y no es responsable de predecir condiciones, transacciones o hechos futuros que, si hubieran sido conocidos en el momento de la auditoría, pudieran haber tenido un efecto importante en las acciones de la

administración o en los supuestos de la administración subyacentes a las valuaciones y revelaciones del valor razonable.

Los supuestos usados en las determinaciones del valor razonable son similares en naturaleza a los que se requieren cuando se desarrollan otras estimaciones contables. La NIA 540, Auditoría de estimaciones contables proporciona lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables. Esta NIA, sin embargo, trata de consideraciones similares a las de la NIA 540, así como de otras en el contexto específico de las valuaciones y revelaciones del valor razonable de acuerdo a un marco de referencia aplicable de información financiera.

6. Diferentes marcos de referencia de información financiera requieren o permiten una variedad de determinaciones y revelaciones del valor razonable de los estados financieros. También varían en el nivel de lineamientos que proporcionan sobre la base para cuantificar los activos y los pasivos o las revelaciones relacionadas. Algunos marcos de referencia de información financiera dan lineamientos prescriptivos, otros dan lineamientos generales y algunos no dan ningún lineamiento en absoluto. Además, también existen ciertas prácticas de valuación y revelación del valor razonable por industria específica. Si bien esta NIA proporciona lineamientos sobre la auditoría de las determinaciones y revelaciones del valor razonable no se refiere a tipos específicos de activos y pasivos, transacciones o prácticas por industria específica. El Apéndice de esta NIA analiza las determinaciones y revelaciones del valor razonable bajo diferentes marcos de referencia de información financiera y la vigencia de las mismas determinaciones, incluyendo el hecho de que pueden existir diferentes definiciones de "valor razonable" bajo dichos marcos de referencia. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC).

39. "Instrumentos financieros: reconocimiento y valuación define el valor razonable como "la cantidad por la cual puede intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes informadas y dispuestas en una transacción de libre competencia.

7. En la mayor parte de los marcos de referencia de información financiera hay, subyacente al concepto de determinación del valor razonable el supuesto de que la entidad es un negocio en marcha sin ninguna intención o necesidad de liquidar, disminuir de un modo importante la escala de sus operaciones, o participar en una transacción con términos desfavorables. Por lo tanto, en este caso, el valor razonable no sería el monto que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzosa, liquidación involuntaria, o venta por embargo. Sin embargo, una entidad quizá necesite tomar en consideración su situación económica u operativa actual al determinar los valores razonables de sus activos y pasivos si su marco de referencia de información financiera se lo prescribe o permite y dicho marco de referencia puede o no especificar cómo hacer esto. Por ejemplo, el plan de la administración de disponer de un activo de un modo acelerado para cumplir con objetivos específicos del negocio puede ser relevante para la determinación del valor razonable de dicho activo.

8. La determinación del valor razonable puede ser relativamente sencilla para ciertos activos o pasivos, por ejemplo, los activos que se compran y venden en mercados activos y abiertos que proporcionan información fácilmente disponible y confiable sobre los precios en que ocurren los intercambios reales. La determinación del valor razonable de otros activos o pasivos puede ser más compleja. Un activo específico puede no tener un mercado activo o quizá posea características que hacen necesario que la administración estime su valor razonable (por ejemplo, una

inversión en propiedad o un instrumento financiero derivado complejo). La estimación del valor razonable puede lograrse mediante el uso de un modelo de valuación (por ejemplo, un modelo con premisas sobre proyecciones y descuento de flujos de efectivo futuros) o mediante la ayuda de un experto, como un valuador independiente.

9. La falta de certeza asociada a una partida, o la falta de datos objetivos pueden hacer que no sea susceptible de una estimación razonable, en cuyo caso. El auditor considera si el dictamen del auditor necesita modificación para cumplir con la NIA 700. El dictamen del auditor sobre los estados financieros.

Comprensión del proceso de la entidad para determinar las valuaciones y revelaciones del valor razonable y los procedimientos de control relevantes, y para evaluar el riesgo

10. Como parte del entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para determinar las mediciones y revelaciones del valor razonable y de las actividades relevantes de control suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración y para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales.

11. La administración es responsable de establecer un proceso de información contable y financiera para determinar las valuaciones del valor razonable. En algunos casos, las determinaciones del valor razonable y, por lo tanto del proceso establecido por la administración para determinar el valor razonable pueden ser sencillas y confiables. Por ejemplo, la administración

quizá pueda referirse a cotizaciones de precios publicadas para determinar el valor razonable de valores negociables poseídos por la entidad. Sin embargo, algunas determinaciones del valor razonable, son de modo inherente más complejas que otras e implican falta de certeza sobre la ocurrencia de hechos futuros o su resultado y, por lo tanto, necesitan hacerse supuestos que pueden implicar el uso de juicio como parte del proceso de valuación. La comprensión del auditor del proceso de valuación, incluyendo su complejidad, ayuda a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

12. Al obtener una comprensión del proceso de la entidad para determinar las valuaciones y revelaciones del valor razonable, el auditor considera, por ejemplo:

- Los procedimientos de control relevantes sobre el proceso que su utiliza para determinar las valuaciones del valor razonable. Incluyendo, por ejemplo, los controles sobre datos y la segregación de deberes entre quienes comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes y los responsables de llevar a cabo las valuaciones.
- La pericia y experiencia de las personas que determinan las valuaciones del valor razonable.
- El papel que tiene la tecnología de la información en el proceso.
- Los tipos de cuentas o transacciones que requieren valuaciones o revelaciones del valor razonable (por ejemplo, si las cuentas se originan en el registro de rutina y transacciones recurrentes o si se originan en transacciones no rutinarias o inusuales).
- El grado en que el proceso de la entidad depende de una organización de servicios para proporcionar valuaciones del valor

razonable o los datos que soportan la medición. Cuando una entidad utiliza una organización de servicios, el auditor cumple con los requisitos de la NIA 402. Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio.

- El grado en que la entidad usa el trabajo de expertos para determinar las valuaciones y revelaciones del valor razonable (ver párrafos 29-32 de esta Norma).
- Los supuestos importantes de la administración usados para determinar el valor razonable.
- La documentación que soporta los supuestos de la administración.
- Los métodos utilizados para desarrollar y aplicar los supuestos de la administración y para monitorear los cambios en dichos supuestos.
- La integridad de los controles de cambio y procedimientos de seguridad para los modelos de valuación y los sistemas de información relevantes, incluyendo los procesos de aprobación.
- Los controles sobre la consistencia, oportunidad y confiabilidad de los datos usados en los modelos de valuación.

13. La NIA 315 requiere que el auditor obtenga un entendimiento de los componentes del control interno. En particular el auditor obtiene una comprensión suficiente de las actividades de control relativas a la determinación de la entidad de las valuaciones y revelaciones del valor razonable para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

14. Después de obtener un entendimiento del proceso de la entidad para determinar las valuaciones y revelaciones del valor razonable, el auditor

deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea y de importancia relativa a nivel de aseveraciones, relacionados con las valuaciones y revelaciones de los estados financieros para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

15. El grado en que una medición del valor razonable sea susceptible a representación errónea es un riesgo inherente. En consecuencia, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría dependerá de la susceptibilidad a representación errónea de una determinación del valor razonable y de si el proceso para determinar las valuaciones del valor razonable es relativamente sencillo o complejo.

Cuando el auditor ha determinado que el riesgo de representación errónea de importancia relativa relacionado con una medición o revelación del valor razonable es un riesgo importante que requiere consideraciones especiales de auditoría, el auditor sigue los requisitos de la NIA 315.

16. La NIA 315 analiza las limitaciones inherentes de los controles internos. Ya que las determinaciones del valor razonable a menudo implican juicios subjetivos de parte de la administración, esto puede afectar la naturaleza de los procedimientos de control que se pueden implementar. La susceptibilidad a representación errónea de las determinaciones del valor razonable también puede aumentar al volverse más complejos los requisitos contables y de información financiera para las determinaciones del valor razonable. En tales circunstancias el auditor considera las limitaciones inherentes de los controles al evaluar el riesgo de representación errónea de importancia relativa.

Evaluación de lo adecuado de las valuaciones y revelaciones del valor razonable

17. El auditor deberá evaluar si las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

18. La comprensión del auditor de los requisitos del marco de referencia de información financiera y el conocimiento del negocio e industria, junto con los resultados de otros procedimientos de auditoría, se usan para evaluar si la contabilización de activos o pasivos que requieren determinaciones del valor razonable es apropiada, y si las revelaciones sobre las determinaciones del valor razonable y las faltas de certeza importantes relacionadas con las mismas son apropiadas bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

19. La evaluación de la entidad de lo adecuado de las valuaciones del valor razonable bajo su marco de referencia de información financiera y la evaluación de la evidencia de auditoría depende, en parte, del conocimiento del auditor de la naturaleza del negocio. Esto es particularmente cierto cuando el activo o pasivo o el método de valuación es altamente complejo. Por ejemplo, los instrumentos financieros derivados pueden ser altamente complejos, con un riesgo de que las diferentes interpretaciones de cómo determinar los valores razonables den como resultado conclusiones diferentes. La determinación del valor razonable de algunas partidas, por ejemplo "investigación y desarrollo en proceso" o activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, pueden implicar consideraciones especiales que se afectan por la naturaleza de la entidad y sus operaciones si estas consideraciones son apropiadas bajo el marco de

referencia de información financiera de la entidad. También, el conocimiento del negocio por el auditor, junto con los resultados de otros procedimientos de auditoría, puede ayudar a identificar activos para los cuales necesita la administración reconocer un deterioro usando una determinación del valor razonable conforme al marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

20. Cuando el marco de referencia de información financiera especifica el método para determinar el valor razonable, por ejemplo, el requisito de que el valor razonable de un valor negociable se mida usando precios cotizados en el mercado en oposición a usar un modelo de valuación, el auditor considera si la determinación del valor razonable es consistente con tal método.

21. Algunos marcos de referencia suponen que el valor razonable puede determinarse de manera confiable para activos o pasivos como un prerrequisito para requerir o permitir las valuaciones o revelaciones del valor razonable. En algunos casos, este supuesto puede superarse cuando un activo o pasivo no tienen un precio cotizado de mercado en un mercado activo y para el cual otros métodos de estimar en forma razonable el valor razonable son claramente inapropiados o impracticables. Cuando la administración ha determinado que ha superado el supuesto de que el valor razonable puede determinarse de manera confiable, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar tal determinación y sobre si la partida está adecuadamente contabilizada bajo el marco de referencia de información financiera aplicable.

22. El auditor deberá obtener evidencia sobre la intención de la administración de emprender cursos de acción específicos, y considerar su

capacidad para hacerlo, cuando sea relevante para las valuaciones y revelaciones del valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad.

23. En algunos marcos de referencia de información financiera, las intenciones de la administración respecto a un activo o pasivo son criterios para determinar los requisitos de medición, presentación, y revelación, y cómo se informan los cambios en los valores razonables dentro de los estados financieros. En estos marcos de referencia de información financiera la intención de la administración es importante para determinar lo apropiado del uso por la entidad del valor razonable. La administración a menudo documenta planes e intenciones relevantes para activos o pasivos específicos y el marco de referencia de información financiera puede requerir que lo haga así. Si bien el grado de evidencia que ha de obtenerse sobre la intención de la administración es un caso de juicio profesional, los procedimientos del auditor ordinariamente incluyen investigaciones con la administración, con corroboración apropiada de las respuestas, por ejemplo, al:

- Considerar la historia pasada de la administración sobre llevar a cabo sus intenciones declaradas con respecto a activos o pasivos.
- Revisar planes escritos y otra documentación incluyendo, cuando sea aplicable, presupuestos, minutas. etc.
- Considerar las razones declaradas de la administración para seleccionar un particular curso de acción.
- Considerar la capacidad de la administración para llevar a cabo un particular curso de acción dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluyendo las implicaciones de sus compromisos contractuales.

El auditor también considera la capacidad de la administración para seguir un curso específico de acción si la capacidad es relevante para el uso, o exención del uso, de la determinación del valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad.

24. Cuando haya disponibles métodos alternativos para determinar el valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, o cuando no se prescriba el método de valuación, el auditor deberá evaluar si el método de valuación es apropiado en las circunstancias bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

25. Evaluar si el método de valuación del valor razonable es apropiado en las circunstancias requiere del uso de juicio profesional. Cuando la administración escoge un particular método de valuación entre métodos alternativos disponibles bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, el auditor obtiene un entendimiento del razonamiento de la administración para su selección al discutir con la administración sus razones para seleccionar el método de valuación. El auditor considera si es que:

- a) La administración ha evaluado de manera suficiente y ha aplicado en forma apropiada los criterios, si los hay, dispuestos en el marco de referencia de información financiera para soportar el método seleccionado;
- b) El método de valuación es apropiado en las circunstancias dada la naturaleza del activo o pasivo que se valúa y el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad; y
- c) El método de valuación es apropiado en relación con el negocio, industria y entorno en que opera la entidad.

26. La administración puede haber determinado que los diferentes métodos de valuación dan como resultado una gama de muy diferentes valuaciones del valor razonable. En tales casos, el auditor evalúa cómo ha investigado la entidad las razones para estas diferencias al establecer sus mediciones del valor razonable.

27. El auditor deberá evaluar si el método de la entidad para sus mediciones del valor razonable se aplica en forma consistente.

28. Una vez que la administración ha seleccionado un método de valuación específico, el auditor evalúa si la entidad ha aplicado dicha base de manera consistente en su determinación del valor razonable y, de ser así, si la consistencia es apropiada considerando posibles cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, o cambios en los requisitos del marco de referencia de información financiera de la entidad. Si la administración ha cambiado el método de valuación, el auditor considera si la administración puede demostrar de manera adecuada que el método de valuación hacia el que ha cambiado proporciona una base de medición más apropiada, o si el cambio es soportado por un cambio en los requisitos del marco de referencia de información financiera de la entidad o un cambio en circunstancias. Por ejemplo, la introducción de un mercado activo para una clase particular de activo o pasivo puede indicar que ya no es apropiado el uso de flujo de efectivo descontado para estimar el valor razonable de dicho activo o pasivo.

Uso del trabajo de un experto

29. El auditor deberá determinar la necesidad de usar el trabajo de un experto. El auditor puede tener la habilidad técnica y conocimientos necesarios para planear y realizar los procedimientos de auditoría relacionados con los valores razonables o puede decidir usar el trabajo de un experto. Al tomar esta decisión, el auditor considera los asuntos que se discuten en el párrafo 7 de la NIA 620, Uso del trabajo de un experto.

30. Si se planea el uso de dicho experto, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que este trabajo es adecuado para los fines de la auditoría y cumple con los requisitos de la NIA 620.

31. Al planear el uso de un experto, el auditor considera si la comprensión del experto de la definición de valor razonable y el método que el experto empleará para determinar el valor razonable son consistentes con los de la administración y los requisitos del marco de referencia de información financiera. Por ejemplo; el método usado por un experto para estimar el valor razonable de bienes raíces o de un derivado complejo, o la metodología actuarial desarrollada para hacer estimaciones de valor razonable de obligaciones de seguros, cuentas por cobrar de reaseguros y partidas similares, puede no ser consistente con los principios de valuación del marco de referencia de información financiera. Consecuentemente, el auditor considera estos asuntos, a menudo analizando, dando o revisando instrucciones dadas al experto o al leer el informe del experto.

32. De acuerdo Con la NIA 620, el auditor evalúa lo apropiado del trabajo del experto como evidencia de auditoría. Si bien lo razonable de los supuestos y lo apropiado de los métodos usados y su aplicación es

responsabilidad del experto el auditor obtiene una comprensión de los supuestos y métodos importantes que se usen, y considera si son apropiados, completos y razonables, con base en el conocimiento del auditor del negocio y los resultados de otros procedimientos de auditoría. El auditor a menudo considera estos asuntos analizándolos con el experto. Los párrafos 39 al 41 analizan la evaluación del auditor de los supuestos importantes usados por la administración, incluyendo supuestos de los que depende la administración con base en el trabajo de un experto.

Procedimientos de auditoría que respondan al riesgo de representación errónea de importancia relativa de valuaciones y revelaciones del valor razonable por la entidad

33. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa de aseveraciones que se relacionan con las valuaciones y revelaciones del valor razonable por la entidad. La NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados" discute la responsabilidad del auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance respondan al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa a nivel aseveración. Estos procedimientos de auditoría adicionales incluyen pruebas de control y procedimientos sustantivos, según sea apropiado. Los párrafos 34-55 siguiente proporcionan lineamientos específicos adicionales sobre procedimientos sustantivos que pueden ser relevantes en el contexto de las valuaciones y revelaciones del valor razonable por la entidad

34. Debido a la amplia gama de posibles mediciones del valor razonable, desde relativamente sencillas hasta complejas, los

procedimientos de auditoría planeados por el auditor pueden variar de manera importante en naturaleza, oportunidad y extensión. Por ejemplo, las pruebas sustantivas de la determinación del valor razonable pueden implicar:

- a) poner a prueba los supuestos importantes de la administración, el modelo de valuación y los datos subyacentes (ver párrafo 39-49),
- b) desarrollar estimaciones independientes del valor razonable para corroborar lo apropiado de la determinación del valor razonable (ver párrafo 52), o
- c) considerar el efecto de los hechos posteriores sobre la valuación y revelaciones del valor razonable (ver párrafos 53-55).

35. La existencia de cotizaciones de precio publicadas en un mercado activo ordinariamente es la mejor evidencia del valor razonable. Sin embargo, algunas valuaciones del valor razonable son de modo inherente más complejas que otras. Esta complejidad se origina ya sea debido a la naturaleza de la partida que se determina a valor razonable o debido al método de valuación requerido por el marco de referencia de información financiera o seleccionada por la administración. Por ejemplo, en ausencia de precios cotizados en un mercado activo algunos marcos de referencia de información financiera permiten una estimación del valor razonable sobre una base alternativa, como un análisis del flujo de efectivo descontado o un modelo comparativo de transacciones. Las determinaciones complejas del valor razonable normalmente se caracterizan por una mayor incertidumbre respecto de la confiabilidad del proceso de valuación.

Esta mayor incertidumbre puede ser resultado de:

- Duración del periodo de pronóstico.
- El número de supuestos importantes y complejos asociados con el proceso.

- Un más alto grado de subjetividad asociada con los supuestos y factores usados en el proceso.
- Un más alto grado de incertidumbre asociada con la ocurrencia futura o resultado de hechos subyacentes a los supuestos usados.
- Falta de datos objetivos cuando se usan factores altamente subjetivos.

36. La comprensión del auditor del proceso de valuación, incluyendo su complejidad, ayuda a guiar al auditor a determinar el riesgo de detección y consecuentemente, la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se deben realizar. Los siguientes son ejemplos de consideraciones en el desarrollo de los procedimientos de auditoría:

- Usar una cotización de precios para poner a prueba la valuación puede requerir una comprensión de las circunstancias en que la cotización se desarrolló. Por ejemplo, cuando los valores cotizados se poseen para fines de inversión, la valuación a precios listados de mercado puede requerir ajuste bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad. Si la tenencia es muy grande en tamaño o está sujeta a restricciones en negociabilidad.
- Cuando se usa evidencia proporcionada por una tercera parte, el auditor considera su confiabilidad. Por ejemplo, cuando la información se obtiene a través del uso de confirmaciones externas, el auditor considera la competencia, independencia, autoridad para responder, conocimiento de la materia que se confirma y objetividad de la persona que responde para quedar conforme sobre la confiabilidad de la evidencia. La extensión de dichos procedimientos variara de acuerdo al riesgo de auditoría asociado con las determinaciones del

valor razonable. A este respecto, el auditor cumple con la NIA 505. Confirmaciones externas.

- La evidencia que soporte las determinaciones, del valor razonable, por ejemplo; una valuación por un valuador independiente, se puede obtener en una fecha que no coincida con la fecha en que se requiere que la entidad valúe y presente dicha información en sus estados financieros. En estos casos, el auditor obtiene evidencia de que la administración ha tomado en cuenta el efecto de los hechos, transacciones y cambios en circunstancias que ocurren entre la fecha de la determinación del valor razonable y la fecha de informar.
- A menudo se asigna el colateral a ciertos tipos de inversiones en instrumentos de deuda que o requieren valuarse a valor razonable o se evalúan por posible deterioro. Si el colateral es un factor importante en la medición del valor razonable de la medición o para evaluar su valor en libros, el auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto de la existencia, valor, derechos y acceso a o transferibilidad de dicho colateral, incluyendo consideración de si se han presentado todos los gravámenes, y considera si se han hecho las revelaciones apropiadas sobre el colateral bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.
- En algunas situaciones pueden ser necesarios procedimientos adicionales, como la inspección de un activo por el auditor, para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre lo adecuado de la determinación del valor razonable. Por ejemplo, puede ser necesaria la inspección de una inversión en una propiedad para obtener información sobre la actual condición física del activo relevante a su valor razonable, o la inspección de un valor puede

revelar una restricción sobre su negociabilidad que puede afectar su valor.

Pruebas de los supuestos importantes de la administración, el modelo de valuación y los datos subyacentes

37. La comprensión del auditor de la confiabilidad del proceso que usa la administración para determinar el valor razonable es un elemento importante que soporta los montos resultantes y, por lo tanto, afecta la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. Un proceso confiable para determinar el valor razonable es el que da como resultado una valuación y, cuando sea relevante, presentación y revelación razonablemente consistentes del valor razonable cuando se usa en circunstancias similares. Al someter a prueba las valuaciones y revelaciones del valor razonable de la entidad, el auditor evalúa si:

- (a) Los supuestos usados por la administración son razonables;
- (b) La valuación del valor razonable se determinó usando un modelo apropiado, si es aplicable:
- (c) La administración usó información relevante que estaba razonablemente disponible en el momento.

38. Las técnicas y supuestos de estimación así como la consideración y comparación del auditor de las valuaciones del valor razonable determinadas en periodos previos anteriores, si las hay, con los resultados obtenidos en el periodo actual pueden proporcionar evidencia de la confiabilidad de los procesos de la administración. Sin embargo, el auditor también considera si dichas variantes son resultado de cambios en las circunstancias económicas.

39. Cuando el auditor determine si hay un riesgo importante relacionado con los valores razonables, o cuando sea aplicable, el auditor deberá evaluar si los supuestos importantes usados por la administración al determinar los valores razonables, tomados individualmente y como un todo, proporcionan una base racional para las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros de la entidad.

40. Es necesario que la administración haga supuestos, incluyendo supuestos de los que depende la administración con base en el trabajo de un experto, para desarrollar valuaciones del valor razonable. Para estos fines, los supuestos de la administración también incluyen los supuestos desarrollados bajo la guía de los encargados del mando. Los supuestos son componentes integrales de métodos de valuación más complejos, por ejemplo, métodos de valuación que emplean una combinación de estimaciones de futuros flujos de efectivo esperados junto con estimaciones de los valores de activos o pasivos en el futuro, descontados al presente. Los auditores ponen particular atención a los supuestos importantes subyacentes al método de valuación y evalúan si dichos supuestos son racionales. Para proporcionar una base racional para las valuaciones y revelaciones del valor razonable, los supuestos necesitan ser relevantes, confiables, neutrales, comprensibles y completos. El párrafo 36 del "Marco Internacional de Referencia para Trabajos de Atestiguamiento" describe estas características con más detalles.

41. Los supuestos específicos variarán con las características del activo o pasivo que se valúa y el método de valuación usado (por ejemplo, costo de reposición, enfoque de mercado o enfoque basado en resultados). Por ejemplo, cuando se usan flujos de efectivo descontados (un enfoque basado

en resultados) como método de valuación, habrá supuestos sobre el nivel de flujos de efectivo, el periodo usado en el análisis y la tasa de descuento.

42. Los supuestos ordinariamente son soportados por diferentes tipos de evidencia de fuentes internas y externas que proporcionan soporte objetivo para los supuestos usados. El auditor evalúa la fuente y confiabilidad de la evidencia que soporta los supuestos de la administración, incluyendo consideración de los supuestos a la luz de información histórica y una evaluación de si se basan en planes que estén dentro de la capacidad de la entidad.

43. Los procedimientos de auditoría que tratan de los supuestos de la administración se llevan a cabo en el contexto de la auditoría de los estados financieros de la entidad. El objetivo de los procedimientos de auditoría no tiene, por lo tanto, la intención de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para proporcionar una opinión sobre los supuestos mismos. Más bien, el auditor lleva a cabo procedimientos para considerar si los supuestos proporcionan una base racional para determinar los valores razonables en el contexto de una auditoría de los estados financieros tomados como un todo.

44. Identificar los supuestos que parecen ser de importancia para la determinar del valor razonable requiere el ejercicio de juicio por parte de la administración. El auditor centra su atención en los supuestos importantes. Generalmente, los supuestos importantes cubren asuntos que afectan de una manera de Importancia relativa la determinación del valor razonable y pueden incluir los que son:

(a) Susceptibles a variación o falta de certeza en el monto o naturaleza. Por ejemplo, los supuestos sobre tasas de interés a corto plazo pueden ser

menos susceptibles a variación importante comparados con supuestos sobre tasas de interés a largo plazo: y

(b) Susceptibles a aplicación errónea o a parcialidad.

45. El auditor considera la sensibilidad de la valuación a cambios en supuestos importantes, incluyendo condiciones del mercado que pueden afectar al valor. Cuando sea aplicable, el auditor recomienda a la administración usar técnicas como análisis de sensibilidad para ayudar a identificar supuestos particularmente susceptibles. En ausencia de este análisis de la administración, el auditor considera si emplear dichas técnicas. El auditor también considera si la falta de certeza asociada con una determinación del valor razonable o la falta de datos objetivos pueden hacer que no sea posible su estimación razonable bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad (ver párrafo 9).

46. La consideración de si los supuestos proporcionan una base racional para las determinación del valor razonable se relaciona con todo el conjunto de supuestos igual que con cada supuesto en lo individual. Los supuestos frecuentemente son interdependientes y, por lo tanto, necesitan ser consistentes en lo interno. Un supuesto particular que pueda parecer racional cuando se tome por separado puede no ser racional cuando se usa conjuntamente con otros supuestos. El auditor considera si la administración ha identificado los supuestos y factores importantes que incluyen en la determinación del valor razonable.

47. Los supuestos en que se basan las valuaciones del valor razonable (por ejemplo, la tasa de descuento usada para calcular el valor presente de futuros flujos de efectivo) ordinariamente reflejarán lo que la administración espera sea el resultado de objetivos y estrategias específicos. Para ser

racionales, dichos supuestos, tomados en lo individual y como un todo, también necesitan ser realistas y consistentes con

(a) El entorno económico general y las circunstancias económicas de la entidad;

(b) Los planes de la entidad;

(c) Los supuestos hechos en periodos anteriores, si son apropiados

(d) La experiencia pasada de, o condiciones anteriores experimentadas por, la entidad al grado que sea aplicable actualmente;

(e) Otros asuntos relativos a los estados financieros, por ejemplo. Supuestos usados por la administración en estimaciones contables para cuentas de los estados financieros que no sean los relativos a valuaciones y revelaciones del valor razonable;

(f) Si aplica, el riesgo asociado con flujos de efectivo, incluyendo la potencial variabilidad de los flujos de efectivo y el efecto relativo sobre la tasa de descuento.

Cuando los supuestos reflejan la intención y capacidad de la administración de emprender cursos de acción específicos, el auditor considera si son consistentes con los planes de la entidad y con la experiencia pasada (ver párrafos 22 y 23).

48. Si la administración depende de información financiera histórica para el desarrollo de supuestos, el auditor considera el grado en que dicha dependencia se justifique. Sin embargo, la información histórica podría no ser representativa de condiciones o hechos futuros, por ejemplo, si la administración tiene la intención de dedicarse a nuevas actividades o cambian las circunstancias.

49. Para partidas valuadas por la entidad usando un modelo de valuación, no se espera que el auditor sustituya con su juicio el de la

administración de la entidad. Más bien, el auditor revisa el modelo y evalúa si el modelo es apropiado y si son racionales los supuestos usados. Por ejemplo, puede ser inapropiado usar un método de flujo de efectivo descontado al valorar una inversión de capital en una empresa en arranque si no hay ingresos corrientes en los cuales basar el pronóstico de utilidades o flujos de efectivo futuros.

50. El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría a los datos usados para desarrollar las valuaciones y revelaciones del valor razonable y evaluar si las valuaciones del valor razonable han sido determinadas de manera apropiada a partir de dichos datos y de supuestos de la administración.

51. El auditor evalúa si son exactos, completos y relevantes los datos en los que se basan las valuaciones del valor razonable, incluyendo los datos usados en el trabajo de un experto; y si las valuaciones del valor razonable se han determinado de manera apropiada usando dichos datos y los supuestos de la administración. Las pruebas del auditor pueden incluir también, por ejemplo, procedimientos como verificar la fuente de los datos, el volver a calcular matemáticamente y revisar la información para consistencia interna, incluyendo si dicha información es consistente con la intención de la administración de emprender los cursos de acción específicos discutidos en los párrafos 22 y 23.

Desarrollo de estimaciones independientes del valor razonable para fines de corroboración

52. El auditor puede hacer una estimación independiente del valor razonable (por ejemplo, usando un modelo desarrollado por el auditor) para

corroborar la determinación del valor razonable por la entidad. Cuando desarrolla un estimado independiente usando los supuestos de la administración, el auditor evalúa dichos supuestos según se discute en los párrafos 39 a 49. En vez de usar los supuestos de la administración el auditor puede desarrollar supuestos por separado para hacer una comparación con las determinaciones del valor razonable por la administración. En tal situación, el auditor entiende, no obstante, los supuestos de la administración. El auditor usa dicha comprensión para determinar que el modelo del auditor considera las variables importantes y para evaluar cualquier diferencia de importancia respecto del estimado de la administración. El auditor también pone a prueba los datos usados para desarrollar las valuaciones y revelaciones del valor razonable según se discute en los párrafos 50 y 51. El auditor considera los lineamientos contenidos en la NIA 520. Procedimientos Analíticos, cuando lleva a cabo estos procedimientos durante una auditoría.

Hechos posteriores

53. El auditor deberá considerar el efecto de hechos posteriores sobre las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros.

54. Las transacciones y hechos que ocurran después del fin del ejercicio pero antes de completar la auditoría, pueden proporcionar evidencia apropiada de auditoría respecto de las determinaciones del valor razonable hechas por la administración. Por ejemplo. Una venta de una inversión en una propiedad poco después del final del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría relativa a la determinación del valor razonable.

55. Sin embargo, en el periodo posterior del final de ejercicio de un estado financiero, pueden cambiar las circunstancias respecto de las existentes al final del ejercicio. La información del valor razonable posterior del final del ejercicio puede reflejar hechos que ocurrieron después del final del ejercicio y no las circunstancias existentes en la fecha del balance. Por ejemplo, los precios de valores negociables negociados activamente que cambian después del final del ejercicio, ordinariamente no constituyen evidencia apropiada de auditoría del valor de los valores que existía al final del ejercicio. El auditor cumple con la NIA 560. Hechos posteriores, cuando evalúa evidencia de auditoría relativa a dichos hechos.

Revelaciones sobre los valores razonables

56. El auditor deberá evaluar si las revelaciones sobre valores razonables hechas por la entidad están de acuerdo con su marco de referencia de información financiera.

57. La revelación de información del valor razonable es un aspecto importante de los estados financieros en muchos marcos de referencia de información financiera. A menudo, se requiere la revelación del valor razonable debido a la relevancia para los usuarios en la evaluación del desempeño de una entidad y de su posición financiera. Además de la información del valor razonable que requiere el marco de referencia de información financiera, algunas entidades revelan de modo voluntario información adicional de los valores razonables en las notas a los estados financieros.

58. Al auditar valuaciones del valor razonable y las revelaciones relacionadas incluidas en las notas a los estados financieros, ya sea que lo

requiera el marco de referencia de información financiera o reveladas en forma voluntaria, el auditor ordinariamente desempeña esencialmente los mismos tipos de procedimientos de auditoría que los que se emplean al auditar una determinación del valor razonable reconocida en los estados financieros. El auditor obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los principios de valuación son apropiados bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, de que se aplican en forma consistente, y de que el método de estimación y los supuestos importantes que se usan se revelan de manera apropiada de acuerdo con el marco de referencia de información financiera de la entidad. El auditor también considera si la información voluntaria puede ser inapropiada en el contexto de los estados financieros. Por ejemplo, la administración puede revelar un valor actual de venta por un activo sin mencionar que restricciones importantes bajo convenios contractuales impiden la venta en el futuro inmediato.

59. El auditor evalúa si la entidad ha hecho revelaciones apropiadas sobre información del valor razonable según se dispone en su marco de referencia de información financiera. Si una partida contiene un alto grado de falta de certeza sobre la valuación, el auditor evalúa si las revelaciones son suficientes para informar a los usuarios de esta falta de certeza. Por ejemplo, el auditor podría evaluar si las revelaciones sobre una gama de montos, y los supuestos usados para determinar la gama, dentro de la que razonablemente se cree que cae el valor razonable son apropiados bajo el marco de referencia de información financiera de la entidad, cuando la administración considera como no apropiada una presentación con un solo monto. Cuando sea aplicable, el auditor también considera si la entidad ha cumplido con los requisitos contables y de revelación relativos a cambios en

el método de valuación usado para determinar las mediciones del valor razonable.

60. Cuando se omite la revelación de información del valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera aplicable porque no es factible determinar el valor razonable con suficiente confiabilidad, el auditor evalúa lo adecuado de las revelaciones que se requieren en estas circunstancias. Si la entidad no ha revelado en forma apropiada información del valor razonable que requiere el marco de referencia de información financiera, el auditor evalúa si los estados financieros tienen una presentación errónea de importancia relativa por la desviación del marco de referencia de información financiera aplicable.

Evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría

61. Al hacer una evaluación final de si las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera de la entidad, el auditor deberá evaluar si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada así como la consistencia de dicha evidencia con otra evidencia obtenida y evaluada durante la auditoría.

62. Al evaluar si las valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros están de acuerdo con el marco de referencia de información financiera de la entidad, el auditor evalúa la consistencia de la información y evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría, en el contexto de los estados financieros tomados como un todo. Por ejemplo, el auditor considera si hay o debe haber una relación o correlación entre las tasas de interés usadas para descontar los flujos de efectivo futuros

estimados al determinar el valor razonable de una inversión en una propiedad y las tasas de interés sobre solicitudes de préstamo en las que se incurre actualmente por la entidad para adquirir una inversión en una propiedad.

Representaciones de la administración

63. El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración respecto de lo razonable de los supuestos importantes, incluyendo si reflejan de manera apropiada la intención y capacidad de la administración para emprender cursos de acción específicos en nombre de la entidad cuando sean relevantes para las valuaciones o revelaciones del valor razonable.

64. La NIA 580, Representaciones de la administración analiza el uso de representaciones de la administración como evidencia de auditoría. Dependiendo de la naturaleza, importancia relativa y complejidad de los valores razonables, las representaciones de la administración sobre las valuaciones y revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros pueden también incluir representaciones sobre:

- Lo apropiado de los métodos de valuación, incluyendo los supuestos relacionados usados por la administración al determinar los valores razonables dentro del marco de referencia de información financiera aplicable, y la consistencia en la aplicación de los métodos.
- La base usada por la administración para superar el supuesto relativo al uso del valor razonable establecido bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.

- Lo completo y apropiado de las revelaciones relacionadas a valores razonables bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.
- Si los hechos posteriores requieren ajuste a las valuaciones y revelaciones del valor razonable incluidas en los estados financieros.

Comunicación con los encargados del gobierno corporativo

65. La NIA 260. Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo, requiere que los auditores comuniquen asuntos de auditoría de interés del gobierno corporativo con los encargados del mismo. Debido a las faltas de certeza a menudo implicadas en algunas determinaciones del valor razonable, el efecto potencial sobre los estados financieros de cualesquiera riesgos importantes puede ser de interés para el gobierno corporativo. Por ejemplo, el auditor considera comunicar la naturaleza de supuestos importantes usados en las determinaciones del valor razonable, el grado de subjetividad implicada en el desarrollo de los supuestos y la relativa importancia de las partidas que se determinan a valor razonable para los estados financieros como un todo. El auditor considera los lineamientos contenidos en la NIA 260 al determinar la naturaleza y forma de la comunicación.

Fecha de vigencia

66. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

Perspectiva del sector público

1. Muchos gobiernos están cambiando hacia la contabilidad por devengación y están adoptando el valor razonable como base de valuación para muchas clases de los activos y pasivos que poseer; o para revelaciones de partidas en los estados financieros. Los principios amplios de esta NIA son, por lo tanto, aplicables a la consideración de la auditoría de valuaciones y revelaciones del valor razonable incluidas en los estados financieros de entidades del sector público.

2. El párrafo 3 de la NIA declara que cuando las valuaciones y revelaciones del valor razonable son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría de que dichas valuaciones y revelaciones están de acuerdo con el marco de referencia identificado de información financiera de la entidad. El marco de referencia contable de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público incluye un número de normas que requieren o permiten el reconocimiento o revelación de valores razonables.

3. Como se anota en el párrafo 8 de la NIA, determinar el valor razonable de ciertos activos o pasivos puede ser complejo cuando no hay un mercado activo. Esto puede ser un problema particular en el Sector Público, donde las entidades tienen importantes carteras de activos especializados. Más aún, muchos activos retenidos por entidades del sector público no generan flujos de efectivo. En estas circunstancias, un valor razonable o valor actual similar puede estimarse por referencia a otros métodos de valuación incluyendo, pero no limitado a, el costo depreciado de reposición y el método de precio indexado.

Apéndice

Valuaciones y revelaciones del valor razonable bajo diferentes marcos de referencia de información financiera

1. Diferentes marcos de referencia de información financiera requieren o permiten una variedad de valuaciones y revelaciones del valor razonable en los estados financieros. También varían en el nivel de lineamientos que proporcionan sobre la base para valorar activos y pasivos o las revelaciones relacionadas. Algunos marcos de referencia de información financiera dan lineamientos prescriptivos, otros dan lineamientos generales y algunos no dan ningún lineamiento. Además, también existen ciertas prácticas de valuación y revelación por industria específica para los valores razonables.

2. Pueden existir diferentes definiciones de valor razonable entre los marcos de referencia de información financiera, o para diferentes activos, pasivos o revelaciones dentro de un marco de referencia particular. Por ejemplo, la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición; define valor razonable como "la cantidad por la que puede intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes informadas y dispuestas en una transacción de libre competencia". El concepto de valor razonable ordinariamente asume una transacción actual, más que una liquidación en alguna fecha pasada o futura. Consecuentemente, el proceso de medir el valor razonable sería una búsqueda del precio estimado por el que tendría lugar dicha transacción. Adicionalmente. Diferentes marcos de referencia de información financiera pueden usar términos como "valor específico por entidad", "valor en uso", o términos similares pero pueden todavía caer dentro del concepto de valor razonable en esta NIA.

3. Diferentes marcos de referencia de información financiera pueden tratar en diferentes maneras los cambios en las valuaciones del valor razonable que ocurren con el tiempo. Por ejemplo, un marco de referencia particular de información financiera puede requerir que los cambios en las valuaciones del valor razonable de ciertos activos o pasivos se reflejen directamente en capital, mientras que dichos cambios podrían reflejarse en resultados bajo otro marco de referencia. En algunos marcos de referencia, la determinación de si se usa contabilidad por valor razonable o cómo se aplica es influida por la intención de la administración de emprender, ciertos cursos de acción con respecto del activo o pasivo específico.

4. Diferentes marcos de referencia de información financiera pueden requerir ciertas valuaciones y revelaciones específicas del valor razonable en los estados financieros y prescribirlas o permitir las en grados variables. Los marcos de referencia de información financiera pueden:

- Prescribir requisitos de valuación, presentación y revelación para cierta información incluida en los estados financieros o para información revelada en las notas a los estados financieros o presentados como información suplementaria.
- Permitir ciertas valuaciones usando valores razonables a opción de una entidad o sólo cuando se han cumplido ciertos criterios.
- Prescribir un método específico para determinar el valor razonable, por ejemplo, mediante el uso de una valuación independiente o maneras especificadas de usar flujos de efectivo descontados.
- Permitir una selección del método para determinar el valor razonable de entre varios métodos alternativos (los criterios para selección

puede o no proporcionarlos el marco de referencia de información financiera).

- No proporcionar ningún lineamiento sobre las mediciones o revelaciones del valor razonable aparte de que su uso sea evidente por la práctica o la costumbre, por ejemplo, una práctica de la industria.

5. Algunos marcos de referencia de información financiera suponen que el valor razonable puede determinarse confiablemente para activos o pasivos como un prerrequisito ya sea para requerir o permitir valuaciones o revelaciones del valor razonable. En algunos casos, este supuesto puede superarse cuando un activo o pasivo no tiene un precio cotizado de mercado en un mercado activo y para el cual son claramente inapropiados o no factibles otros métodos de estimar racionalmente el valor razonable.

6. Algunos marcos de referencia de información financiera requieren ciertos ajustes o modificaciones especificados a la información de valuación, u otras consideraciones exclusivas de un activo o pasivo particular. Por ejemplo, la contabilización de inversiones en propiedades puede requerir se hagan ajustes a un valor de mercado tasado, como ajustes por costos estimados de cierre sobre la venta, ajustes relacionados con la condición y localización de la propiedad y otros asuntos. De modo similar, si el mercado para un activo particular no es un mercado activo, las cotizaciones de precio publicadas pueden tener que ajustarse o modificarse para llegar a una determinación más adecuada del valor razonable. Por ejemplo. Los precios cotizados de mercado pueden no ser indicativos del valor razonable si hay poca actividad en el mercado, el mercado no está bien establecido, o se negocian volúmenes pequeños de unidades en relación con el número

agregado de unidades negociables en existencia. Consecuentemente, estos precios de mercado pueden tener que ajustarse o modificarse. Pueden necesitarse fuentes alternativas de información del mercado para hacer dichos ajustes o modificaciones.

Vigencia de valuaciones del valor razonable

7. Las valuaciones y revelaciones basadas en valor razonable se están volviendo cada vez más vigentes en los marcos de referencia de información financiera. Los valores razonables pueden ocurrir en, y afectar la determinación de los estados financieros de muchas maneras, incluyendo la valuación a valor razonable de:

- Activos o pasivos específicos como valores negociables o pasivos para liquidar una obligación bajo un instrumento financiero, ajustado a valor de mercado, de manera rutinaria o periódica.
- Componentes específicos de capital, por ejemplo cuando se contabiliza el reconocimiento, medición y presentación de ciertos instrumentos financieros con características de capital, como un bono convertible por el tenedor en acciones comunes del emisor.
- Activos o pasivos específicos adquiridos en una combinación de negocios. Por ejemplo, la determinación inicial de crédito mercantil que se origina en la compra de una entidad en una combinación de negocios generalmente se basa en la determinación del valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos y en el valor razonable de la prestación dada.
- Activos o pasivos específicos ajustados al valor razonable por una sola vez. Algunos marcos de referencia de información financiera

pueden requerir el uso de una determinación del valor razonable para cuantificar un ajuste a un activo o grupo de activos como parte del cálculo de deterioro de un activo; por ejemplo, una prueba de deterioro del crédito mercantil adquirido en una combinación de negocios basada en el valor razonable de una entidad operativa o entidad que informa definida, cuyo valor se asigna entonces entre el grupo de activos y pasivos de la entidad o unidad para derivar un crédito mercantil implícito para comparación con el crédito mercantil registrado.

- Agregados de activos y pasivos. En algunas circunstancias, la valuación de una clase o grupo de activos o pasivos requiere una agregación de valores razonables de algunos de los activos o pasivos individuales de dicha clase o grupo. Por ejemplo; bajo el marco de referencia de información financiera, de una entidad, la valuación de una cartera diversificada de préstamos podría determinarse con base en el valor razonable de algunas categorías de préstamos que comprenden la cartera.
- Transacciones que implican el intercambio de activos entre partes pendientes sin prestación monetaria. Por ejemplo, un intercambio no monetario de instalaciones de planta en diferentes líneas de negocios.
- Información revelada en notas a los estados financieros o presentados como información suplementaria, pero no reconocida en los estados financieros.

4.4 Análisis de la norma internacional de auditoría 545 “auditoría de mediciones y revelaciones hechas a valor razonable”

En los actuales momentos la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en Venezuela es uno de los eventos históricos y más

importantes que protagoniza la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, como máximo representante y vocero nacional e internacional de la contabilidad pública venezolana.

Este proceso histórico surge gracias a la Federación Internacional de Contadores (IFAC); y las entidades venezolanas en general deben estar al margen de este proceso de armonización, internacionalización y globalización, en cuanto a la aplicación y adopción total de las NIAS. Las empresas venezolanas debían comenzar su aplicación a partir del cierre de los ejercicios económicos que terminaron el 31 de diciembre del 2008, o al cierre inmediatamente posteriores a esa fecha, y serán adoptadas por las (Pyme) Pequeñas y medianas empresas para el 2010, en lo que se refiere a la emisión de informes de auditoría preparados bajo estos parámetros internacionales.

En Venezuela el trabajo de que se ejecuten estas normas es primordial para la (FCCPV) Federación de Colegios de Contadores Públicos Venezolana, ya que el escenario actual que se contempla en nuestro país es que los estados financiero elaborados por la entidades estén presentados bajo las normas internacionales de contabilidad (NIC) y las normas internacionales de información Financiera (NIIF's), y puedan ser evaluados por las NIAS, pero previo a estas contemplaciones, debemos considerar mantener una actitud hacia los cambios que se están suscitando en materia contable, como es el caso del cambio de método (UEPS) ultimas en entrar y primeras en salir, la depreciación de activos en desuso, aplicación del concepto del valor razonable, entre otros, y porque los cambios más violentos se están produciendo en el mundo entero y tienen que ver con la globalización de la economía, las finanzas, los tributos, la internacionalización de los mercados de valores, y la agrupación de los países en mercados comunes, sumándose a su vez, la evolución violenta

del comercio electrónico por la internet, que han creado un mercado internacional y quien quiera participar debe ajustarse a las exigencias de ese mercado.

Por ello se requiere que nuestras entidades tengan una actitud de competencia internacional donde la información financiera que presente sea útil, homogénea, consistente y comparable, y es allí donde se enfoca el trabajo de la (FCCPV) a través de sus diversos colegios, en hacer llegar a las universidades, estudiantes, futuros y nuevos profesionales tener al alcance de su mano el conocimiento de cómo aplicar esta normativa en su trabajo, a través de la capacitación, jornadas de aprendizaje, boletines y publicaciones de las normas internacionales de auditoría, tanto en la internet como en las diversas variedades de textos contribuyendo a la formación de mejores profesionales de la contaduría y que también dicha profesión no quede en el obsoleto, y pueda brindar al público a través de sus servicios, una mejor calidad de trabajo en el margen de la globalización, enfocando el trabajo de la auditoría en un cuerpo único de estándares, reforzados con la condición imprescindible de la independencia absoluta de la profesión y la aplicación ineludible del debido proceso, logrando la transformación antes de que los cambios se hagan forzoso para su cumplimiento.

Por ello Venezuela debe afrontar de cara al futuro y con seriedad el compromiso adquirido de adoptar y aplicar las (NIAS), donde la responsabilidad no es solo de los contadores públicos aunque deban liderar el proceso, también debe ser de la federación, ya que en nuestro país este es un proceso que avanza lentamente a diferencia de un mundo que marcha a pasos acelerados, y para lograrlo deberán enfocarse, en una nueva estructura que permita la modificación de las leyes, rompiendo con ciertos paradigmas contables y pueda darle cabida a estos parámetros

internacionales, muchos de los cuales a través del tiempo han sido sometidos a la investigación, estudio e interpretación una vez que han sido revisados, emitidos o pronunciado nuevamente con las modificaciones pertinentes y actualizada en base a las actuales exigencias del mundo global

Esta es la gran responsabilidad que nosotros contadores tenemos en nuestras manos, adentrarnos en este nuevo tren de nuevos conocimientos, que nos lleva hacia un modelo universal y que debe ser prioritario en la agenda de las entidades y en la de los contadores públicos ya que es un proceso inevitable.

Si bien es cierto que este cumulo de nuevos conocimientos deben ser primordiales en las agendas de entidades y contadores, menos deja de serlo, la necesidad de que el auditor debe tener pleno conocimiento de las normas internacionales de auditoría, y que dentro de estas (NIAS), este el estudio, análisis y aplicación de la Nía 545 (Medición y Revelaciones hechas a valor Razonable) , cuyo propósito principal es establecer estándares y proveer orientación sobre las mediciones hechas a valor razonable contenida en la información de los estados financieros; Particularmente esta NIA se encarga de de direccionar las consideraciones de auditoría, que se relacionan con la medición , presentación y revelación de activos , pasivos y componentes del patrimonio, que sean materiales, presentados o revelados a valor razonable en los estados financieros. Pero ¿Qué significa Valor razonable?, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados es “ El importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo entre partes interesadas y debidamente informadas en condiciones de independencia mutua sin deducir gastos de transacciones en su posible enajenación, no forzado, ni urgente, ni en liquidación involuntaria”.

Las mediciones pueden surgir en el registro inicial de las operaciones como en los cambios posteriores de su valor, tratándose estos cambios bajo

diferentes estructuras conceptuales de presentación de información financiera. También es importante que la evidencia obtenida a partir de otros procedimientos de auditoría puedan proveer evidencia relevante para la medición y revelación a valor razonable, el auditor por lo tanto debe obtener evidencia suficiente y apropiada que este de acuerdo con la estructura conceptual de presentación de información financiera identificada y correspondiente a la entidad.

Es responsabilidad de la administración las revelaciones y mediciones que hace a valor razonable y que incluye en los estados financieros, y para ello es importante que establezca un proceso de contabilidad y de presentación para determinarlas, al seleccionar un método apropiado de valuación, identificación y que de soporte a cualquiera de los supuestos significativos que se usan preparando la valuación y asegurando que la presentación y revelación de la mediciones a valor razonable estén de acuerdo con la estructura conceptual de presentación de información financiera identificada y correspondiente a la entidad.

Muchas mediciones basadas en estimados son inherentemente imprecisas, debido a que no hay información de mercado disponible cuando se realiza la estimación lo que a menudo implica una situación de incertidumbre, también pueden basarse en supuestos sobre condiciones, transacciones o eventos futuros que tienen un resultado incierto y por tanto están sujetas al cambio en el tiempo, por ello el auditor considerar los supuestos, solo si existe información disponible en el momento de la auditoría, pero cabe mencionar que no es responsabilidad del auditor la predicción de situaciones que al momento de la auditoría podrían haber tenido un efecto significativo en las acciones de la administración o en los supuestos de la administración subyacentes a la medición y revelaciones a valor razonable.

Las mediciones y revelaciones a valor razonable varían de acuerdo a las diferentes estructuras conceptuales de presentación de información financiera, igualmente varia su nivel de orientación que provee las bases para medir los activos y pasivos sobre las revelaciones relacionadas, muchas veces estos niveles de orientación pueden ser prescriptivos, generales o no hay ninguno. Es importante mencionar que existen prácticas de mediciones y revelaciones a valor razonable para ciertas industrias, pero no existe en esta norma los tipos de activo, pasivos, transacciones o practicas especificas por industrias, pero el apéndice de esta norma si discute estas diferencias de presentación de información financiera, así como la prevalencia de las mediciones a valor razonable, incluyendo el hecho de que en las diferentes estructuras pueden existir diferentes definiciones de valor razonable.

Pero es un hecho que por debajo de estas definiciones las empresas son negocios en marcha, sin la intención de liquidarse ni de disminuir sus operaciones y menos emprender transacciones en términos adversos, aunque sea necesario que se tome en cuenta su situación económica actual para determinar los valores razonables de sus activos y pasivos.

Las mediciones a valor razonable pueden ser relativamente simples para ciertos activos y pasivos, ya que pueden comprarse y venderse en mercados activos y abiertos que proveen fácilmente información sobre los precios donde pueden darse los intercambio actuales, sin embargo puede ser más compleja para otros activos y pasivos, ya que pueden poseer características que hagan necesario que la administración estime su valor a través de un modelo de valuación, la asistencia de un experto valuador independiente, pero muchas veces la incertidumbre asociada con estos elementos hace imposible realizar una estimación razonable, caso en el cual el auditor considerar hacer modificaciones en el reporte.

El auditor debe obtener un entendimiento de procesos aplicados por la administración y los que usa la entidad para determinar las mediciones y

revelaciones a valor razonable, los cuales pueden ser simples o complejos, y que a su vez ayuda a determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, y para obtener un mejor entendimiento el auditor considerara los procedimientos de control relevantes, entre ellos: el control de los datos y la segregación de funciones entre quienes comprometen a la entidad con las transacciones subyacentes y quienes son responsables por realizar las valuaciones, así como la experticia y experiencia de las personas que determinan las mediciones hechas a valor razonable.

También es importante que el auditor comprenda el papel de la tecnología de información, los tipos de cuentas y transacciones que requieran mediciones y revelaciones a valor razonable, y si los procesos de la entidad depende de una organización de servicios o de el trabajo de un experto. Igualmente de el uso de los supuestos significativos para determinar el valor razonable a través de la documentación que los soportan y los métodos usados para desarrollarlos y aplicarlos, de la integridad de los controles de cambio, los procedimientos de seguridad para los modelos de valuación, sistemas de informes (incluyendo en estos los procesos de aprobación), el control sobre la consistencia, oportunidad, confiabilidad de los datos usados en el modelo de valuación, todo ello para poder efectuar un efectivo enfoque de la auditoria.

Luego de obtener un entendimiento del proceso que usa la entidad el auditor debe valorar los riesgos inherentes y de control relacionados a las mediciones y revelaciones a valor razonable, ya que de estas declaraciones equivocadas depende la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, debido a que incrementar los requerimientos de contabilidad y de presentación de información financiera volviéndolos más complejos porque consideran las limitaciones inherentes de los controles en tales circunstancia de valoración.

El auditor debe evaluar si las mediciones y revelaciones a valor razonable contenidas en los estados financieros están de acuerdo con la estructura conceptual de presentación de información financiera de la entidad. Tomando en cuenta que al evaluar lo apropiado debe tener el suficiente conocimiento sobre la naturaleza del negocio, esto se logra a través de los reportes de presentación financiera estén presentados de forma apropiada por la entidad. Particularmente ocurre cuando los activos o pasivos o el método usado son altamente complejos.

Algunas estructuras conceptuales de presentación de información financiera presumen que el valor razonable se puede medir confiablemente para activos o pasivos como prerrequisito ya sea para requerir o permitir mediciones o revelaciones a valor razonable, puede pasar también que en algunos casos pasarse por encima de esta presentación cuando no se tiene un precio de cotización en un mercado activo, puede llegar a ser inapropiado o no funcionales el método de estimación a valor razonable. Si la administración determina pasar por encima de esta presunciones, el auditor deberá obtener evidencias sobre las intenciones de acciones específicas de la administración, considerando que estas acciones sean relevantes para las mediciones y revelaciones a valor razonable, de acuerdo con la estructura conceptual de presentación de información financiera de la entidad, todo ello debido a que siempre la administración documenta planes e intenciones relevantes para activos, pasivos específicos y porque dicha estructura puede requerir que lo haga.

Para evaluar lo apropiado el auditor debe evaluar los métodos alternativos disponibles y si están prescritos o no, o si son apropiados bajo la estructura de conceptual de información financiera de la entidad y si se aplican con consistencia tomando en cuenta los posibles cambios o circunstancias que afecten a la entidad, o requerimientos en la estructura de información financiera de la entidad. También debe considerar que el cambio

provee bases apropiadas de medición si el mismo se soporta por lo requerimientos de la estructura conceptual de presentación de reportes de la entidad.

El auditor debe tener los conocimientos necesarios para planear y realizar los procedimientos de auditoría relacionados con los valores razonables o puede decidir el trabajo de un experto, siempre y cuando este planeado, ya que esto permitirá al auditor obtener evidencia apropiada y suficiente de que tal trabajo es para los propósitos de la auditoría; cuando el auditor planea el uso de un experto considera que el entendimiento que tiene el experto para determinar valores razonables son consistentes con los de administración y con los requeridos por la estructura conceptual de información financiera de la entidad.

Las pruebas de las mediciones y revelaciones de la entidad a valor razonable se harán en base a la valoración de los riesgos inherentes y los riesgos de control, y se dan por el amplio rango de mediciones y revelaciones a valor razonable que van desde las más simples hasta las más complejas, aquí los procedimientos de auditoría planeados por el auditor pueden variar en naturaleza, oportunidad y extensión, entre ellos, la aplicación a estos riesgos de pruebas sustantivas a las mediciones y revelaciones a valor razonable, un ejemplo claro de las pruebas son las cotizaciones publicadas en un mercado activo que ordinariamente constituyen la mejor evidencia de valor razonable, y la complejidad de otros se deriva de la por la naturaleza del elemento que se mide a valor razonable a causa del método seleccionado por la administración. Estas valoraciones ayudan al auditor a detectar los riesgos más significativos y a determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría a realizar.

La aplicación de pruebas a los supuestos significativos hechos por la administración, el modelo de valuación y los datos subyacentes, permiten al

auditor un mejor entendimiento sobre los procesos aplicados por la entidad para los valores razonables, siempre y cuando estos supuestos provean una base razonable y confiable para las mediciones y revelaciones a valor razonable a la información que condensa los estados financieros de la entidad y si estos supuestos han sido determinados de forma apropiada a partir de los datos que supone la administración y los eventos subsecuentes contenidos en los estados financieros.

El auditor deberá evaluar si las revelaciones sobre valores razonables hechas por la entidad están de acuerdo con su marco de referencia de Información financiera. A menudo, se requiere la revelación del valor razonable debido a la relevancia para los usuarios en la evaluación del desempeño de una entidad y de su posición financiera.

Al auditar valuaciones del valor razonable y las revelaciones relacionadas incluidas en las notas a los estados financieros, ya sea que lo requiera el marco de referencia de información financiera o reveladas en forma voluntaria, el auditor ordinariamente desempeña esencialmente los mismos tipos de procedimientos de auditoría que los que se emplean al auditar una determinación del valor razonable reconocida en los estados financieros. Cuando se omite la revelación de información del valor razonable bajo el marco de referencia de información financiera aplicable porque no es factible determinar el valor razonable con suficiente confiabilidad, el auditor evalúa lo adecuado de las revelaciones que se requieren en estas circunstancias.

El auditor debe evaluar los resultados de los procedimientos de auditoría si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada, así como la consistencia de dicha evidencia, con otra evidencia obtenida y

evaluada durante la auditoría. El auditor también evalúa la consistencia de la información y evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría, en el contexto de los estados financieros tomados como un todo.

El auditor deberá obtener representaciones por escrito de la administración respecto de lo razonable de los supuestos importantes, incluyendo si reflejan de manera apropiada la intención y capacidad de la administración para emprender cursos de acción específicos en nombre de la entidad cuando sean relevantes para las valuaciones o revelaciones del valor razonable.

“Las representaciones de la administración sobre las valuaciones y revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros pueden también incluir representaciones sobre:

- **Lo apropiado de los métodos de valuación, incluyendo los supuestos relacionados y la consistencia en la aplicación de los métodos.**
- **La base usada por la administración para superar el supuesto relativo al uso del valor razonable.**
- **Lo completo y apropiado de las revelaciones relacionadas a valores razonables bajo el marco de referencia de información financiera aplicable de la entidad.**

- **Si los hechos posteriores requieren ajuste a las valuaciones y revelaciones del valor razonable incluidas en los estados financieros.**

Los auditores deben tener comunicación con los encargados del gobierno sobre asuntos de auditoría donde estos son partes interesada, y esto debido a las faltas de certeza en algunas determinaciones del valor razonable, y al efecto potencial sobre los estados financieros de cualquiera de los riesgos que puedan ser de interés para el gobierno .

La fecha efectiva para esta norma de auditoría sea aplicable será la correspondiente a los periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre del 2008 para Venezuela.

CAPITULO V

CONCLUSIONES RECOMENDACIONES Y REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

5.1. Conclusiones y recomendaciones

Las Normas Internacionales de Auditoria en general buscan proporcionar lineamientos sobre la auditoria de estados financieros actuales y en vigencia de acuerdo a los cambios adoptados por FCCPV.

Lo que se pretende es un programa de armonización que ayuden en la búsqueda de normas comunes las cuales favorezcan la globalización pero que al mismo tiempo tengan un margen de las peculiaridades en cada una de las áreas de países concurrentes, a lo que se hace conveniente elaborar y compartir una teoría de la contabilidad, investigando con detenimiento los efectos que existen entre el entorno y con sistemas contables, al igual que debatir, discutir, alentar y fortificar los criterios para la adopción y rechazo de puntos concretos en las normas internacionales.

Es claro que a diario ascienden los niveles de corrupción, sobre los cuales se están tomando medidas que ayuden a una eficiencia y eficacia (efectividad) de la contaduría.

Esta búsqueda de la armonización contable responde a una necesidad del mundo económico de compartir un lenguaje que facilite la comunicación de los mercados internacionales, que bien se hacen a través del pensamiento humano.

Hoy en día es un lucha para los profesionales de la contaduría publica prepararse más sobre su carrera, pues el mercado global está demandado profesionales calificados que cumplan las características necesarias para

competir en un ambiente financiero que se ha visto muy impulsado al cambio y para ello nos debemos esforzar para innovar.

Es claro que si se quiere ser profesionales globales y aspirar a participar de mercados internacionales hay que hablar y entender el lenguaje que allí se utiliza, al igual que es fundamental hacer un debido proceso de investigación, estudio, y análisis contable para lograr una adecuada implementación de estándares internacionales.

Tanto la IFAC como el IASB, cada uno en su respectivo campo de acción, continuarán enfrentando este desafío de producir, mediante un proceso transparente, normas de alta calidad, aplicables internacionalmente y que respondan al legítimo interés público.

Sabemos que no estamos solos. Muchos gobiernos, reguladores, emisores de normas nacionales y las propias entidades y corporaciones que deben producir la información, tienen un importante rol para jugar. En particular la FCCPV como autoridad de supervisión, que en muchos casos además tienen facultades para emitir normas contables, de auditoría y de control de calidad, tienen en sus manos una extraordinaria oportunidad para hacer una contribución significativa en este proceso hacia la convergencia.

Es por ello que nosotros los futuros contadores nos encontramos en la necesidad de indagar todo lo referente a estos cambios que se están presentando sobre el manejo de los estados financieros de las entidades, informes y procedimientos contables y de auditoría, para así ofrecer un servicio profesional que cumpla con todas las exigencias del mercado en esta materia.

En cuanto a las Normas analizadas en este trabajo de grado podemos concluir que cumple una función importante para el auditor al momento de

realizar su trabajo relacionado con la Auditoria Estimaciones Contables y la Auditoria de Mediciones Y revelaciones Hechas a Valor Razonable.

También es importante destacar que estas Normas analizadas surgen por la necesidad de que debido a las incertidumbres en las actividades de negocios, algunas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión sino solamente pueden ser estimadas. La estimación involucra juicios basados en la información confiable mas reciente que esté disponible. Los marcos conceptuales de información financiera no siempre especifican una forma precisa en la cual estimaciones contables particulares deben ser medidas; indudablemente reconocen que el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de estados financieros.

La Norma Internacional de Auditoria 540 “Auditoria Estimaciones Contables” y la norma 545 “Auditoria de Mediciones y Revelaciones Hechas a Valor Razonable” son normas que se encuentran dentro del contenido para Obtener Evidencia de Auditoria NIA 500, inicialmente existía solo la NIA 540 que trataba sobre las Estimaciones Contables en general, pero derivaron de esta una nueva norma que trata sobre las mediciones y revelaciones hechas a valor razonables NIA 545, con el objetivo de establecer estándares y proveer orientación respecto a ese tema en especifico. Además esta norma direcciona las consideraciones de auditoría relacionadas con la medición, presentación y revelación de activos, pasivos y componentes específicos del patrimonio, que sean materiales, presentados o revelados a valor razonable en los estados financieros.

La intención que se quiere con esta información contemplada es la de proporcionar al profesional de la contaduría pública un resumen de lo que consideramos más relevante de las normas 540 y 545, para que le sirva como guía útil a la hora de realizar el trabajo de Auditoria referente a este tema en especifico.

Como somos futuros profesionales de la contaduría pública y debemos estar a las expectativas de cada cambio e innovación que se realiza en nuestro campo de trabajo, estamos muy contentos de haber tratado un tema tan útil para nuestra carrera e indispensable para nuestro excelente desempeño laboral.

5.2 Referencias de fuentes bibliográficas

- ❖ Blanco Luna, Y. y Navas Bolívar, R. (2006). **Las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el Ejercicio de la Contaduría Pública en Venezuela**. Venezuela. Ediciones CEF.
- ❖ Mantilla, S. (Abril 2008). **Contabilidad y Auditoría del Valor Razonable**. Bogotá.
- ❖ Catacora, F. (1999/2000). **Comentarios y análisis de todas las Declaraciones de Principios de Contabilidad Vigentes en Venezuela**. Fondo Editorial del contador Público Venezolano.

5.2.1 Referencias de fuentes electrónicas

- ❖ **Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría.**
[Página Web en línea]. Disponible en:
http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/163/adopcion_nia.doc
Consulta: 2009].
- ❖ **Normas contables y de auditoría: ¿hacia dónde van?**
[Página Web en línea]. Disponible en:
http://www.sib.gob.gt/ES/estandares/IASB/Normas_contables_y_de_auditoria_hacia_donde_van.pdf
[Consulta: 2009].

- ❖ [Página Web en línea]. Disponible en:
www.iasb.org/fairvaluemeasurement/iasbproyect2008.htm
[Consulta: 2009].

- ❖ [Pagina Web en línea]. Disponible en:
<http://www.monografias.com/trabajos28/mercado-global-capitales/mercado-global-capitales.shtml>
[Consulta: 2009]

- ❖ [Pagina Web en línea]. Disponible en:
<http://www.monografias.com/trabajos/lacomunica/lacomunica.shtml>
[Consulta: 2009]

- ❖ [Pagina Web en línea]. Disponible en:
<http://www.monografias.com/trabajos15/necesidad-informacion-contable/necesidad-informacion-contable.shtml>
[Consulta: 2009]

- ❖ Pagina Web en línea]. Disponible en:
http://www.univo.edu.su:8081/tesis/018127/018127_cap2pdf
[Consulta: 2009]

- ❖ Pagina Web en línea]. Disponible en:
<http://www.audidores.org.bo/docs/2008-09-30-web-23-pdf>
[Consulta: 2009]

❖ Pagina Web en línea]. Disponible en:

<http://www.auditores.org.bo/web/2008-09-30/normas-internacionales-de-auditoria--nia-archivos.htm>

[Consulta: 2009]

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	ANÁLIZAR LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA (NIA) 540 "AUDITORIA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y REVELACIONES RELACIONADAS Y LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA (NIA) 545 AUDITORIA DE MEDICIONES Y REVELACIONES HECHAS A VALOR RAZONABLE
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
González M., Nilsa G.	CVLAC: 14.763.564 E MAIL: jagalina@hotmail.com
Rojas R., Damarggy C.	CVLAC: 14.221.492 E MAIL: damarggyrojas118@hotmail.com

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Estimaciones Contables y Valor Razonable

Revelación Suficiente

Incertidumbre en Estimaciones Contables

Auditoria Integral

Estándares Internacionales de Auditoria

Importancia Relativa

Medición a Valor Razonable

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÁREA	SUBÁREA
Escuela de Cs. Administrativas	Contaduría Pública

RESUMEN (ABSTRACT):

El Propósito de la Norma Internacional de Auditoría (NIA 545) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de estimaciones contables contenidas en los estados financieros. La Estimación Contable” es una aproximación al monto de una partida en ausencia de un medio preciso de medición. El propósito de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre la auditoría de las determinaciones y revelaciones del valor razonable contenidas en los estados financieros. En particular, esta NIA se refiere a las consideraciones de auditoría relativas a la valuación, presentación y revelación de activos, pasivos y componentes específicos de capital de importancia relativa presentada o revelada a valor razonable en los estados financieros.

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

CONTRIBUIDORES:

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
González Iris	ROL	CA	AS	TU x	JU x
	CVLAC:	10.830.599			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009	03	16
AÑO	MES	DÍA

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Análisis y síntesis de los cursos especiales de grado	

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

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Publica

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado

Los Trabajos de grado son exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y Solo podrán ser utilizadas a otros fines con el consentimiento del Consejo de núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario

AUTOR**AUTOR**

NILSA G. GONZALEZ M.
C.I. 14.763.564

DAMARGGY C. ROJAS R.
C.I. 14.221.492

TUTOR Y JURADO

Lic. IRIS GONZALEZ

**COORDINACION DE TRABAJOS
ESPECIALES DE GRADO**

Lic. DAYSI ROGRIGUEZ

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



PARTE II

Trabajo Especial de Grado Presentado como Requisito Parcial para
Optar al Título de: Licenciado en Contaduría Pública.

ESTUDIO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC)
34 "INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA" Y LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC) 17 "ARRENDAMIENTOS"

REALIZADO POR:

Damarggy Rojas
C.I:14.221.492

Nilsa González
C.I:14.763.564

Barcelona, Mayo 2009

INTRODUCCION

El proceso de desarrollo de la profesión contable en nuestro país, a lo largo de los años siempre ha requerido de grandes esfuerzos, estos esfuerzos deben ser conjuntos, no se pueden hacer por separado y trabajarse a conveniencia de cada uno, si lo que se quiere lograr es el bien común y forjar una profesión contable de alta calidad que tenga la capacidad de responder a los cambios y exigencias de un mundo globalizado, y para ello se requiere un cambio estructural, de fondo, que le de solidez a la profesión de contador, no simplemente a las nuevas regulaciones de normas y leyes del gobierno, sino que tome en cuenta las nuevas tendencias internacionales para enfrentar los nuevos retos futuros y adecuarse al entorno de los cambios para la adopción de estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría profesional.

Hoy en día es un reto para los contadores prepararse más sobre su profesión, pues el mercado global está demandado profesionales calificados que cumplan las características necesarias para competir, pues competir es ganar y para ganar hay que esforzarse e innovar.

Es claro que si se quiere ser profesionales globales y aspirar a participar de mercados internacionales hay que hablar y entender el lenguaje que allí se utiliza, al igual que es fundamental hacer un debido proceso de investigación, estudio, y análisis contable para lograr una adecuada implementación de estándares internacionales.

Es por ello que en Venezuela están ocurriendo cambios importantes basados en un proceso de integración en el ámbito internacional sobre el manejo de la contabilidad, y ha decidido adoptar las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31

interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG).

En Nuestro Trabajo de Grado estudiaremos específicamente dos de las 41 Normas Internacionales de Contabilidad, que son la Norma Internacional de Contabilidad NIC 34 “Información Financiera Intermedia” y la Norma Internacional de Contabilidad NIC 17 “Arrendamientos”. La NIC 34 trata de establecer, el contenido mínimo de la información financiera intermedia, así como prescribir los criterios para el conocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada. La NIC 17 establece para los arrendadores y arrendatarios, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos operativos y financieros. Con esta información de ambas Normas estaríamos ampliando la forma y el manejo de cómo las entidades, los profesionales de la contaduría Pública, y los interesados, deben llevar a cabo el proceso de contabilizar dicha información, y así cumplir con lo especificado en la norma y a su vez mantenerse actualizado con los estándares internacionales adoptados en Venezuela.

CAPITULO I

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del problema

En Venezuela, la profesión contable se encuentra regulada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, ente del cual emana la normativa contable a seguir para el registro, análisis y presentación de la información financiera-contable en las empresas venezolanas.

Sin embargo, debido al proceso globalizador ampliamente divulgado y conocido, y el notable crecimiento acelerado de las transacciones entre distintos países del globo terráqueo; hace necesario, no si imperante, la unificación de criterios para la obtención de información vital en las negociaciones globales.

Debido a esto, el cuerpo agremiado de Contadores Públicos en Venezuela, ha decidido adoptar, como norma única contable, las Normas Internacionales de Contabilidad (**NIC**), emitidas por el Comité Internacional de Principios de Contabilidad (**IASB**). Paralelamente a este cambio, el (**IASB**) ha emitido las Normas Internacionales de Información Financiera (**NIIF**), bajo cuya denominación, se encuentran las Normas Internacionales de Contabilidad (**NIC**), las interpretaciones sobre dichas normas (**SIC**), las nuevas normas de contabilidad que se emitan ya como NIIF y la revisión y actualización de las NIC, que pasarán a tomar una identificación como NIIF.

En este escenario, se seleccionó como eje principal de este trabajo especial de grado, el análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N° 17 “Arrendamientos” y la (NIC) 34 “Información Financiera Intermedia”

Actualmente, en Venezuela, no existe una Declaración de Principios de Contabilidad, específica en el manejo de los arrendamientos y de la información financiera intermedia, por lo que la práctica generalizada, se ha concentrado en la aplicación de otros pronunciamientos y de la literatura contable reconocida y aceptada generalmente.

Ahora bien, al realizar el proceso de transición de estas normativas internacionales, se deberán reconocer los efectos del mismo, ya que las NIC para ser aplicadas deben analizarse y sobre todo el profesional de la contaduría pública debe tener un claro entendimiento de los conceptos aceptados al reconocer las operaciones de “**arrendamientos**” y la políticas contable que permitan el manejo de “**información financiera intermedia**”, para así aplicar estos parámetros internacionales a la información financiera de la entidad.

A la luz de la normativa mencionada anteriormente y aquellas relacionadas al campo de estudio tratado en esta investigación, se debe tomar en cuenta dentro de este proceso de transición de normativa contable internacional, el reconocimiento de los hechos económicos, relacionados a las existencia de operaciones que contemple la aplicación de la **NIC 17 y NIC 34**, por los encargados de la administración de la entidad; para presentar una información financiera útil, pertinente y confiable a los usuarios de la misma.

Por las razones antes descritas; y otras que se estudiarán con más detalle a lo largo de la investigación, es de vital importancia que las empresas públicas y privadas venezolanas hagan un análisis exhaustivo del impacto que tendrán en sus Estados Financieros, el proceso de cambio de la normativa a aplicar, en el registro, procesamiento y presentación de la información financiera.

1.2 Objetivos de la investigación

OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo General

ESTUDIO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC) 34 “INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA” Y LA NORMA INTERNACIONAL (NIC) 17 “ARRENDAMIENTOS”.

1.2.2 Objetivo específico

- Conocimiento y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Venezuela.
- Comprensión del tratamiento contable de los “**ARRENDAMIENTOS**” **Y PRESENTACION DE “INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA”**
- Reconocimiento y medición de las operaciones que contenga la **(NIC 17 y NIC 34)**.

- Presentación y Revelación de las transacciones al aplicar la (**NIC 17 y NIC 34**).

1.3 Justificación e importancia

Uno de los objetivos primordiales de la Contabilidad, es presentar, en forma de Estados Financieros, la información contable producto de la actividad económica realizada por las empresas. Dicha información debe cumplir ciertas premisas para que logre el fin para el cual está destinada. Estas premisas son: comprensible, relevante, fiable, comparable.

Para que la información contable cumpla con estos requisitos, deben acatarse los parámetros establecidos en las normativas contables vigentes. En Venezuela, la Federación de Colegios de Contadores Públicos, ha plasmado las reglas a seguir para el manejo de la información contable, a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad.

Ahora bien, durante el período 2004-2005, se suscitó en Venezuela el proceso de transición hacia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), que también se encuentran en proceso de transición hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), cuyas siglas en inglés son IFRS.

La existencia de políticas contables diferentes motiva la realización de ajustes contables que, dado que surgen de sucesos o transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF, serán reconocidas directamente en la reservas por ganancias acumuladas. Igualmente, la adaptación de los nuevos criterios exige la revelación de mayor información

sobre la transición a las NIIF, como complemento imprescindible para comprender los efectos que los nuevos criterios tienen sobre la situación contable de la entidad. Preservar la condición de comparabilidad de la información requiere un complemento informativo indispensable, permitiendo al usuario de la información contable comprender los nuevos datos contables y su evolución. En definitiva, y dado el lógico proceso de ruptura que supone la implantación de nuevos criterios contables, más aún si son ajenos a la estructura habitual de las Directivas Contables, los preceptos fijados en esta norma facilitan algo en su adopción, pero evidentemente no resuelve el trauma necesario del cambio.

Por esta razón, aun cuando la normativa explica los pasos a seguir; es necesario que cada empresa realice un análisis de su situación particular, con las características propias de su industria.

Dentro del marco de esta nueva situación en la profesión contable venezolana, me pareció apropiado estudiar el tema de transición de normativa contable, enfocándome en las relacionadas al manejo de los arrendamientos y información financiera intermedia. En primer lugar, porque actualmente no existe una norma venezolana específica en el tema y, en segundo lugar, debido a que el tema, siempre ha representado un punto importante en las finanzas empresariales; y que se podría decir que so parte de la “médula espinal” de las entidades cuya actividad económica se desarrolla en torno a los mismos.

La presente investigación reviste importancia ya que en la actualidad, sobre la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad (**NICs**), se conoce muy poco en cuanto a su aplicación práctica, y es en la aplicación donde radica la necesidad de ampliar los conocimientos técnicos para

facilitarlos a las empresas, profesionales, estudiantes, y otras personas interesadas en el tema.

La investigación tiene beneficios, no solo técnicos - académicos, sino de orden social y Práctico, ya que beneficia a los siguientes grupos:

- a) La administración de las empresas, quienes tendrán una herramienta que les facilite el análisis e interpretación de los estados financieros basados en NIC –NIIF para la toma de decisiones.
- b) El personal operativo, les permite contar con un instrumento (guía técnica) para el registro contable de operaciones, que servirá de guía para preparar los Estados Financieros.
- c) A otros usuarios externos, ya que los estados financieros y la información contable será preparada de manera uniforme, logrando satisfacer las necesidades de información y facilitar al mismo tiempo el análisis e interpretación de los mismos.
- d) Los profesionales de la Contaduría Pública, al contar con fuente de información y una guía de aplicación práctica en las empresas relacionadas con la actividad de arrendamientos.
- e) A estudiantes de contaduría pública, como material de apoyo que les facilite la comprensión de la temática.
- f) La Universidad, al proporcionarle material bibliográfico teórico-práctico en Materia de contabilidad de **“Arrendamientos y Presentación de Información Financiera Intermedia”**.

1.4 Delimitaciones

1.4.1 Alcance

Se desarrolla una investigación, que sustenta conocer el contenido de la norma internacional NIC 17 “Arrendamientos” y NIC 34 “Información Financiera Intermedia”, así como la proposición de un caso práctico para el registro de operaciones relacionadas con la actividad de arrendamientos y presentación de Información Financiera Intermedia, que comprende el estudio de los diferentes elementos que contienen ambas Normas Internacionales de Contabilidad, así como el tratamiento contable de operaciones o transacciones que susciten la **NIC 17 y NIC 34**, en cuanto al modelo de presentación de los estados financieros, estableciendo además la relación con otras Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

1.4.2 Limitaciones

Poco tiempo disponible de las fuentes de información, como son los profesionales contables, por sus múltiples ocupaciones fue en algunos casos difícil abordarlos, para conocer sus apreciaciones respecto a los criterios emitidos de la norma en estudio.

La falta de tiempo para hacer investigaciones en algunas entidades sobre hechos reales que contemple el uso y aplicación de la normativa internacional contable, debido esto a que con frecuencia muchas de las empresas temen dar información, aun cuando se manifiesta mantener en el anonimato la fuente de información, en nuestro medio son muy celosos en permitir que extraños obtengan información contable, ya que los consideran confidenciales.

Acceso limitado para obtener información bibliográfica, relacionadas con las Normas Internacionales de Contabilidad que fueran valederas, para satisfacer las expectativas del momento.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)

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

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

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las Normas Internacionales de Contabilidad, son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

2.1.1 Historia

Todo empieza en los estados unidos de América, cuando nace el APB-Accounting Principles Board (consejo de principios de contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar su entidades donde laboraban.

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

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo

su principal objetivo "la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros", sin importar la nacionalidad de quien los estuvieres leyendo interpretando.

Es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (comité de normas internacionales de contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, estados unidos, México, Holanda, Japón y otros, cuyos organismos es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en Londres, Europa y se aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

El éxito de las NIC esta dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así por las normas del FASB respondía a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países sub.-desarrollados como el nuestro. En ese sentido el instituto de contadores de la república Dominicana en fecha 14 del mes septiembre de 1999 emite una resolución donde indica que la República Dominicana se incorpora a las normas internacionales de contabilidad y auditoría a partir del 1 de enero y 30 de junio del 2000 respectivamente. Insertando a nuestro país en el Isaac.

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

empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC.

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

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

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

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), siendo su principal objetivo:

"la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros", sin importar la nacionalidad de quien los estuvieres leyendo interpretando".

La I.A.S.C. International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) fue fundada en junio de 1973 como resultado de un acuerdo por los cuerpos de la contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, los Países Bajos, el Reino Unido y la Irlanda y los Estados Unidos, y estos países constituyeron el Comité de IASC en aquella época. Las actividades profesionales internacionales de los cuerpos de la contabilidad fueron organizadas bajo la Federación Internacional de los Contables (IFAC) en 1977.

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

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

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

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

2.1.2 Cronología

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

1992: Primera delegación va a República Popular de China

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

las publicaciones lanzó estándares internacionales de las ayudas del plan de FASB

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

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

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

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

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

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

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

1983: Italia se integra al Comité.

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

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

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

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

1978: Nigeria y Sudáfrica se integran al Comité.

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

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

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

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

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

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque aparte de su aceptación, el país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información

financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA. Por la siguiente razón, por ejemplo un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC.

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

2.1.3 Elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad

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

El procedimiento seguido asegura que las Normas Internacionales de Contabilidad son regulaciones de alta calidad, que exigen seguir prácticas contables apropiadas para cada circunstancia económica en particular. Este procedimiento también garantiza, mediante las consultas realizadas al Grupo Consultivo, a las Organizaciones Miembros del IASC, a los organismos reguladores contables y a otros grupos e individuos interesados, que las Normas Internacionales de Contabilidad son aceptables para los usuarios y elaboradores de los estados financieros.

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

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

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

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

al Comité Especial para que prepare directamente un Proyecto de Norma, sin publicar previamente un Borrador de Declaración de Principios.

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

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

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

A lo largo de todo este proceso, el Consejo puede decidir que las dificultades de la materia que se está considerando hacen necesaria una consulta adicional, o que pueden resolverse mejor emitiendo, para recibir comentarios, un Documento de Discusión o un Documento de Problemas. Puede ser también necesario emitir más de un Proyecto de Norma, antes de aprobar una Norma Internacional de Contabilidad. De forma excepcional, el

Consejo puede, en el caso de problemas relativamente menores, no establecer ni operar mediante el nombramiento de un Comité Especial, pero siempre publica un Proyecto de Norma antes de aprobar una Norma definitiva.

2.1.4 Interrogantes sobre las NICs

¿Por qué es necesario que existan normas contables únicas?

Porque la falta de uniformidad impide a los inversores, analistas y otros usuarios comparar fácilmente los informes financieros de empresas que operan en diferentes países, aunque sea dentro del mismo sector.

¿Quiénes están obligados a adaptarse a las Normas Internacionales de Contabilidad?

El Consejo Europeo aprobó el Reglamento de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, que requiere que los grupos cotizados, incluyendo bancos y compañías de seguros, preparen sus estados financieros consolidados correspondientes a ejercicios que comiencen en el año 2005 con Normas Internacionales de Contabilidad. Los estados miembros de la Unión Europea tienen la potestad de extender los requisitos de este Reglamento a compañías no cotizadas y a los estados financieros individuales.

¿Cuándo se puede empezar a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad?

Ahora es el momento de adecuar la contabilidad empresarial porque conseguirá una mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en nuestros mercados financieros, lo que a la larga será una ventaja competitiva para su empresa. No debe esperar a la fecha límite para

iniciar la fase de planificación de la adaptación, porque aunque la exigencia de presentar las cuentas anuales según las normas internacionales se fija a partir de 2005, estas incluirán información comparativa por lo que, al menos a efectos internos, será necesario adelantar un año la adopción de las NIC.

¿Afectará el proceso de adaptación sólo al departamento de contabilidad de la empresa?

No, aparte de conllevar consecuencias sobre los resultados y sobre el patrimonio de las compañías, el proceso de adaptación afectará a la práctica totalidad de los departamentos de su empresa, 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.

¿Cuánto tiempo se necesitará una empresa para adaptarse a las Normas Internacionales de Contabilidad?

La adaptación a las Normas Contables Internacionales es un proceso paulatino, no un acontecimiento aislado, que tardará varios años en implantarse por completo.

¿Cómo repercute en la percepción que el mercado tiene de la empresa que los estados financieros se adapten a las Normas Internacionales de contabilidad?

Los mercados siempre ansían información financiera de gran calidad y mayor transparencia, y para ello, aparte de introducir dos nuevos estados financieros, el estado de flujos de efectivo, y el estado de cambios en el patrimonio- las Normas Internacionales de Contabilidad suelen requerir un desglose de la información y datos financieros más importante que el

solicitado por la mayoría de las normas nacionales. Estos desgloses también ayudarán a los organismos reguladores e inversores a entender el negocio.

La Aplicación de las NIC en Venezuela aun en conocimiento de la necesidad de la aplicación de las NIC en nuestro país el directorio ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela anunció para Marzo del 2004 que se iniciaría el proceso de adaptación a las nuevas normas internacionales de contabilidad (NIC's-IFRS), manifestando que dicho proceso podría demorar hasta el 2007 para implantarse en todo el espectro empresarial venezolano.

Venezuela actualmente se encuentra en ese proceso de adaptación de las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31 interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG).

Este anuncio fue realizado conjuntamente por el presidente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), Oswaldo Rodríguez, y el presidente del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), acompañados por Rafael Dugarte, secretario de Estudio e Investigaciones de la FCCPV; el presidente del Colegio de Contadores Públicos del estado Miranda, Manuel Bujan, y Francisco V. Debera, vicepresidente del Comité de Normas Contables y Financieras del IVEF, en rueda de prensa realizada para tal efecto el día 10 de marzo del 2004

Tal decisión fue acordada por el directorio de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) y la misma fue el resultado de un año de intenso trabajo interinstitucional entre el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la FCCPV y el Comité Normas Contables y Financieras del IVEF hasta esta fecha, al cual se le sumaron posteriormente otras instituciones como las Superintendencias de Seguros y

de Bancos, la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Bolsa de Valores de Caracas (BVC) y El Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría (CEVA), entre otras importantes organizaciones públicas y privadas.

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

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

2.1.5 Impacto internacional

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

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

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

2.2 El IASB (International Accounting Standards Board)

Las Normas Internacionales de Contabilidad han tomado cada vez mayor aceptación en todo el mundo, un caso particular es lo sucedido con la UE quien adoptó las NIIF, las cuales satisfacen las necesidades expuestas, cuyo objetivo fundamental es el poseer una estrategia contable centrada.

Dicha armonización tiene como eje principal el IASC actualmente el IASB, quien ha venido desarrollando un proceso de estandarización de las normas internacionales de contabilidad en mejoramiento continuo, depurando inconsistencias y buscando coherencia entre las normas y su estructura.

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 más 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. De acuerdo a esto, en el año 1973 se creó un Comité llamado el IASC (*International Accounting Standards Committee*), este Comité fue creado como un organismo de carácter profesional, es decir privado y de ámbito mundial, mediante "Un acuerdo realizado por organizaciones profesionales de nueve países. Una de sus objetivos fundamentales, expresamente señalados en su constitución, era "formular y publicar buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los Estados Financieros, así como promover su aceptación y observancia en todo el mundo".

Este Comité fue el encargado de emitir las IAS (*International Accounting Standards*) conocidos comúnmente como las NIC (Normas internacionales de Contabilidad) las cuales han desarrollado un papel muy importante puesto que son aceptadas cada vez y con mayor frecuencia por las Empresas, Organizaciones, mercados de valores y países.

El IASC 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.

La declaración del IASC del año 2.000, 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 en abril 1 del 2.001 nace el IASB, esta es una organización privada con sede en Londres, que depende de (*International Accounting Committee Foundatiion*). 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)**.

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).

2.2.1 Objetivos del IASB

- 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.

- 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.

2.2.2 Funciones del IASB

- Emitir IFRS, para lo cual debe publicar un borrador para exposición pública, análisis y comentarios de sus proyectos principales, sometidos a una audiencia pública.
- Realizar pruebas de campo en economías desarrolladas y emergentes para el aseguramiento de que los estándares sean prácticos y aplicables en todos los ambientes.
- Discreción total en la agenda técnica y sus proyectos.

La estructura del IASB tiene las siguientes características principales: la Fundación IASC es una organización independiente que tiene dos cuerpos principales, los Fideicomisarios (*Trustees*) y el IASB; así como también un Consejo Asesor (*Standards Advisory Council – SAC*) y un Comité de interpretaciones (*International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*). Los fideicomisarios de la Fundación IASC designan los miembros del IASB, vigilan su trabajo y obtienen los fondos necesarios para el funcionamiento de la entidad, mientras que el IASB tiene la única responsabilidad de emitir estándares de contabilidad.

El IFRIC anteriormente *Standing Interpretations Committee* (SIC), revisa y emite interpretaciones de los IFRS y el Marco Conceptual del IASB

que presenta tratamientos inaceptables y ambiguos con el propósito de lograr consenso en el manejo contable de estas. El SAC asesora al IASB en su agenda y prioridades, informa los puntos de vista de las organizaciones en el Consejo sobre los proyectos de emisión de estándares, aconsejar al IASB y a los fideicomisarios.

Para el año 2.005 han surgido relevantes cambios en el ambiente contable para aquellos usuarios de la información financiera, este año gran cantidad de empresas europeas optaron por hacer cambios en su estructura contable de acuerdo al reglamento 1606/2.003 se trata de 7.000 u 8.000 empresas domiciliadas en los 25 estados de la Unión Europea (UE). Según lo dicho anteriormente la Comisión Europea ha realizado un reglamento; el cual obliga a incorporar en las normas de los países, adoptar el y uso de las NIIF emitidas por el IASB siempre y cuando estas sean aprobadas por dicho Comité.

Esta adopción tiene como objetivo fomentar un mercado único en la UE, para la información consolidada en la economía bursátil y poder así eliminar las barreras que dificultan la movilidad de ciudadanos y capitales en el centro de esta.

De acuerdo a todo lo expuesto por la IASB; éste posee una agenda muy amplia puesto que se encuentra comprometida en el desarrollo de normas de calidad. En el número de enero de 2.005 de la publicación *Insight* (IASB 2.005, 7) se indican los siguientes proyectos y fechas de desarrollo previstas:

1. Diversas modificaciones en la NIC 39 que se espera se conviertan en norma en 2.005.
2. Proyecto cuyo borrador se espera en el 2.005.
- Consolidación y entidades para propósitos especiales.

- Normas contables para PYMES.

3. Varios proyectos en colaboración con las FASB, se espera que los borradores se emitan en el 2.005.

4. Además existe una agenda de temas que están en fase de investigación, y que podrían incorporarse a la agenda activa cuando el IASB y el SAC lo decidan. En ella se encuentran los siguientes temas:

- Objetivos de medición
- Industrias extractivas
- Mejoras de las normas sobre instrumentos financieros.
- Activos intangibles.
- Entidades de inversión.
- Negocios conjuntos.
- Arrendamientos.
- Informe de Gestión.

Con el fin de fomentar la aproximación internacional, el 21 de enero del 2.005 el IASB ha llegado a un acuerdo con el emisor de normas japonesas (*ASBJ- Accounting Standards Board of Japón*), a fin de reducir las diferencias entre sus respectivas normas.

2.3 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad), emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), basan su utilidad en la presentación de información consolidadas en los Estados Financieros.

Las NIIF 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 ICAC, el Banco Español y el Ministerio de Hacienda.

Esta adaptación genera unos cambios en el desarrollo de la practica 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.

2.3.1 Objetivos de las NIIF

- Las NIIF favorecerán 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.

2.3.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (International Accounting Standards Board)

Estas Normas versan sobre los siguientes temas:

NIIF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera:

Especifica como las Entidades deben llevar a cabo la transición hacia la adopción de las NIIF para la presentación de sus Estados Financieros.

NIIF 2: Pagos basados en acciones:

Requiere que una Entidad reconozca las transacciones de pagos basados en acciones en sus Estados Financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad. Estas transacciones incluyen la emisión de acciones para el pago u opciones de acciones dadas a los empleados, directores y altos ejecutivos de la entidad como parte de su compensación o para el pago a proveedores tales como los de servicios.

NIIF 3: Combinaciones de negocio:

Requiere que todas las combinaciones de negocios sean contabilizadas de acuerdo con el método de compra como también la identificación del adquirente como la persona que obtiene el control sobre la otra parte incluida en la combinación o el negocio. Define la forma en que debe medirse el costo de la combinación (activos, pasivos, patrimonio y el criterio de reconocimiento inicial a la fecha de la adquisición.

NIIF 4: Contratos de seguros:

Tiene como objetivos establecer mejoras limitadas para la contabilización de los contratos de seguros (asegurador), es decir revelar información sobre aquellos contratos de seguros.

NIF 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas:

Define aquellos activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su medición al más bajo, entre su valor neto y su valor razonable menos los costos para su venta y la depreciación al cese del activo, y los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su presentación de forma separada en el cuerpo del balance de situación y los resultados de las operaciones descontinuadas, los cuales deben ser presentados de forma separada en el estado de los resultados.

NIF 6: Exploración y evaluación de los recursos minerales:

Define la exploración y evaluación de los recursos minerales, participaciones en el capital de las cooperativas, derecha de emisión (contaminación), determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, derecho por intereses en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental.

Las NIIF y los Estados Financieros

Los Estados Financieros son los documentos que deben preparar la empresa al determinar el ejercicio contable, con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en las actividades de su empresa a lo largo de un período.

La información presentada en los estados financieros interesa a:

- La administración, para la toma de decisiones, después de conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo de la empresa durante un periodo determinado.

- Los propietarios para conocer el progreso financiero del negocio y la rentabilidad de sus aportes.
- Los acreedores, para conocer la liquidez de la empresa y la garantía de cumplimiento de sus obligaciones.
- El estado, para determinar si el pago de los impuestos y contribuciones esta correctamente liquidado.

Los estados financieros básicos son:

- El balance general
- El estado de resultados
- El estado de cambios en el patrimonio
- El estado de cambios en la situación financiera
- El estado de flujos de efectivo

Las NIIF no imponen ningún formato para los estados financieros principales, aunque en algunas de ellas se incluyen sugerencias de presentación. Esta ausencia puede ser chocante por el contraste que supone con las rígidas normas de presentación del PGC. En efecto, las normas internacionales hablan de información a revelar en general, y en muy pocas ocasiones disponen que los valores de algunas partidas deban aparecer, de forma obligada, en el cuerpo principal de los estados financieros. Esto da una gran libertad a la empresa que las utilice para planificar la apariencia externa de los estados financieros, y puede reducir la comparabilidad entre empresas.

No obstante, el problema de la comparabilidad se ha resuelto con un contenido mínimo del balance de situación, del estado de resultados y del estado de flujo de efectivo. Las empresas suelen seguir esos formatos mínimos, e incluir información de desglose en las notas, en forma de cuadros complementarios.

Las NIIF están diseñadas pensando en empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. No obstante, muchos países han adoptado directamente o han adaptado las normas internacionales para ser aplicadas por sus empresas, con independencia del tamaño o la relevancia.

Para establecer alguna distinción en razón de la importancia de la empresa en el entorno económico en el que se mueve, hay algunas normas que son particularmente aplicables a empresas cotizadas en bolsa, porque aportan información especialmente útil para los inversores. Es el caso de las que tratan de la presentación de información por segmentos y de las ganancias por acción.

La información segmentada es necesaria para entender, de forma separada, los componentes de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de empresas complejas, que desarrollan actividades diferentes u operan en mercados geográficos muy diferenciados. Esta es la situación normal de los grupos que presentan cuentas consolidadas.

En la normativa IASB, la empresa debe definir primero qué criterio de segmentación principal utiliza para su gestión (por actividades o por mercados), y dar información detallada de los activos, pasivos, gastos e ingresos de cada segmento que haya identificado, así como las inversiones realizadas en cada segmento y las bases para la fijación de precios inter-segmentos.

Además de desglosar información sobre los segmentos en el formato principal, las empresas deben informar acerca de los segmentos utilizando el formato secundario (si, por ejemplo, el principal son las actividades, el secundario serán los mercados geográficos), si bien esta información es mucho menos detallada, ya que basta con revelar los ingresos, el importe en

libros de los activos y las inversiones en el periodo referidos a cada uno de los segmentos.

El objetivo que se persigue con el detalle que aporta la segmentación es informar al usuario de los estados financieros de las cifras más importantes de la empresa desglosados por los componentes más relevantes del negocio, a fin de que pueda percibir cómo se generan los ingresos, los gastos y los resultados en los mismos, para que pueda comprender los riesgos que tienen y su papel en la configuración de las cifras generales que conforman los estados financieros de toda la entidad.

Con ello no sólo comprenderá mejor la gestación de las cifras, sino que podrá proyectarlas para evaluar la capacidad y el rendimiento futuro de la organización.

2.3.3 Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF)

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.

Con este propósito, en 1995 se firmó un acuerdo entre el IASC (International Accounting Standards Committee), actual IASB, y la IOSCO (Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas), por el que se comprometían a revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), al objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que

cotizan en las bolsas. Consecuentemente, en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar la potenciación del mercado interior de servicios financieros y se fijó la fecha del 2005 para la implantación de las NIC, actualmente denominadas Normas Internacionales de Información Financiera.

Con esta finalidad, el 19 de julio de 2002 se aprobó el Reglamento de la UE relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. El citado Reglamento exige que, a partir del 1 de enero de 2005 a más tardar, todas las entidades que coticen en un mercado regulado de la UE, así como aquéllas que estén preparando su admisión a cotización en esos mercados, elaboren sus cuentas consolidadas basándose en las NIC.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Modelo de la Investigación

Esta investigación es razonada de dos formas, la primera es Documental, porque con ella se analizaron datos obtenidos por medio de bibliografías, fuentes electrónicas, revistas, periódicos y otros, según los objetivos propuestos la investigación tiene carácter exploratorio, ya que el tema a investigar es poco conocido.

De acuerdo con Sellriz (1980), la investigación exploratoria: es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto.

3.2 Tipo de Investigación

El tipo de investigación utilizada para la recopilación de información fue de tipo documental.

De acuerdo con **Cázares, Christen, Jaramillo, Villaseñor y Zamudio (2000, p. 18)**:

“La investigación documental depende fundamentalmente de la información que se recoge o consulta en documentos, entendiéndose este término, en sentido amplio, como todo material de índole permanente, es decir, al que se puede acudir como fuente o referencia en cualquier momento o lugar, sin que se altere su naturaleza o sentido, para que aporte información o rinda cuentas de una realidad o acontecimiento.”

Por lo tanto, el medio informativo utilizado fue básicamente la consulta de los libros e internet, ya que mostraban de manera textual las normas objeto de estudio en esta investigación.

CAPITULO IV

NIC 34

4.1 Norma internacional de contabilidad 34 “información financiera intermedia”[^]

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

En abril de 2000, el párrafo 7 del apéndice C fue modificado por la NIC 40, Inmuebles de Inversión.

Introducción

1. Esta Norma (NIC 34) hace referencia a la información financiera intermedia, extremo no cubierto por ninguna Norma Internacional de Contabilidad anterior. La NIC 34 tendrá vigencia para los periodos contables que comiencen a partir del 1 de enero de 1999.

2. Se denomina información financiera intermedia a todo el conjunto de información financiera, ya sea completa o condensada, que se refiera a un periodo contable más pequeño que el ejercicio económico anual de la empresa.

[^] fuente: Tomado textual de la siguiente página de Internet
<http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic34.pdf>

3. Esta Norma no prescribe qué empresas deben publicar información financiera intermedia, ni su frecuencia, ni cuánto deben tardar en publicarse después de terminar el periodo contable al que se refieran. A juicio del IASC, tales extremos deben ser decididos por las autoridades de cada país, las comisiones de valores, las bolsas donde se negocian los títulos o los organismos profesionales contables.

Esta Norma es de aplicación tanto si la empresa está obligada a publicar información financiera intermedia, como si decide por sí misma elaborarla y publicarla de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

4. Esta Norma:

(a) el contenido mínimo de la información financiera intermedia, incluyendo define tanto estados contables como información a revelar; y

(b) describe los principios contables relativos al reconocimiento y a la valoración que deben ser aplicados en la información financiera intermedia.

5. El contenido mínimo de la información financiera intermedia es un balance condensado, una cuenta de resultados condensada, un estado de flujos de efectivo condensado, un estado de cambios en el patrimonio neto condensado y algunas notas explicativas seleccionadas.

6. Puesto que se actúa bajo la presunción de que cualquiera que lea la información financiera intermedia tendrá también acceso a sus estados anuales más recientes, no será preciso repetir ni poner al día prácticamente ninguna de las notas de la información intermedia. En su lugar, las notas de

la información intermedia incluirán fundamentalmente una explicación de los sucesos y variaciones que resulten significativos para la comprensión de los cambios en la posición financiera y en el rendimiento de la empresa, desde la fecha de los últimos estados financieros anuales.

7. La empresa debe aplicar las mismas políticas contables en la información intermedia y en sus últimos estados financieros anuales, excepto en el caso de cambios en las políticas contables que hayan tenido lugar tras la fecha de los estados financieros anuales más recientes, que habrán de tener reflejo en la próxima información anual. La frecuencia con que se presente la información financiera (ya sea anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar al valor de sus cifras para el periodo. Con el fin de alcanzar este objetivo, las mediciones necesarias para confeccionar la información intermedia se harán con referencia a la totalidad del intervalo del año transcurrido hasta la fecha a que se refiere esta información.

8. El Apéndice de esta Norma ofrece guías para aplicar las políticas de reconocimiento y valoración en la fecha de cierre de los estados intermedios para diferentes tipos de activos, pasivos, gastos e ingresos. El cálculo del gasto por el impuesto sobre las ganancias para el periodo contable intermedio se basa en la estimación de un tipo impositivo medio efectivo para el año que sea coherente con la evaluación de la carga anual por impuestos.

9. Al decidir cómo reconocer, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, su nivel de importancia relativa ha de ser evaluada en relación con las cifras correspondientes al periodo contable intermedio, no a los importes o saldos estimados para el periodo contable anual.

Norma Internacional de Contabilidad nº 34 (NIC 34)

Información Financiera Intermedia

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer el contenido mínimo de la información financiera intermedia así como establecer los criterios para el reconocimiento y la valoración que deben seguirse en la elaboración de los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada. La información financiera intermedia, si se presenta en el momento oportuno y contiene datos fiables, mejora la capacidad que los inversores, prestamistas y otros usuarios tienen para entender la capacidad de la empresa para generar beneficios y flujos de efectivo, así como su fortaleza financiera y liquidez.

Alcance

1. En esta Norma no se establece qué empresas están obligadas a publicar estados financieros intermedios, ni tampoco la frecuencia con la que deben hacerlo ni cuánto tiempo debe transcurrir desde el final del periodo contable intermedio hasta la aparición de la información intermedia. No obstante, las Administraciones

Públicas, las comisiones de valores, las bolsas de valores y los organismos profesionales contables obligan, frecuentemente, a las empresas cuyos valores cotizan en mercados de acceso público, a presentar información financiera intermedia. Esta Norma es de aplicación tanto si la empresa está obligada a publicar este tipo de información, como si ella

misma decide publicar información financiera intermedia siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad aconseja a las empresas cuyos títulos cotizan en los mercados, que suministren estados financieros intermedios que cumplan con los criterios de reconocimiento, valoración y presentación establecidos en esta Norma. Más específicamente, se aconseja a las empresas con valores cotizados en bolsa que:

(a) publiquen, al menos, estados financieros intermedios referidos al primer semestre de cada uno de sus periodos contables anuales; y además que

(b) pongan sus estados financieros intermedios a disposición de los usuarios en un plazo no superior a 60 días tras la finalización del periodo contable intermedio.

2. La evaluación del cumplimiento y conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad se hará por separado para cada conjunto de información financiera, ya sea anual o intermedia. El hecho de que una empresa no haya publicado información intermedia durante un periodo contable en particular, o que haya publicado informes financieros intermedios que no cumplan con esta Norma, no impide que sus estados financieros anuales cumplan con las Normas Internacionales de Contabilidad si éstos se han confeccionado siguiendo las mismas.

3. Para calificar los estados financieros de una empresa como conformes con las Normas Internacionales de Contabilidad, deben cumplir con todas las exigencias establecidas en esa Norma. En el párrafo 19 se obliga a revelar determinadas informaciones a este respecto.

Definiciones

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

Un periodo contable intermedio es todo periodo contable menor que un periodo contable anual completo.

Por información financiera intermedia se entiende toda información financiera que contenga, o bien un conjunto de estados financieros completos (tales como los que se describen en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros), o bien un conjunto de estados financieros condensados (tal como se describen en esta Norma) para un periodo contable intermedio.

Contenido de la información financiera intermedia

5. La NIC 1 define un conjunto de estados financieros completos, conteniendo los siguientes componentes:

- (a) balance;
- (b) cuenta de resultados;
- (c) un estado que muestre:
 - (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o
 - (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales;
- (d) estado de flujos de efectivo; y
- (e) notas, en las que se incluye un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.

6. En beneficio de la oportunidad y del coste de la información, así como para evitar la repetición de datos anteriormente publicados, la empresa puede estar obligada, o decidir por sí misma, la publicación de menos información en los periodos contables intermedios que la suministrada en sus estados financieros anuales.

En esta Norma se delimita el contenido mínimo de la información financiera intermedia, que incluye estados financieros condensados y notas explicativas seleccionadas. La información financiera intermedia se elabora con la intención de poner al día los últimos estados financieros anuales

formulados. De acuerdo con lo anterior, se pone énfasis en las nuevas actividades, sucesos y circunstancias y por tanto no se duplica la información publicada previamente.

7. No hay ningún párrafo en esta Norma que prohíba o desaconseje a las empresas publicar, dentro de la información intermedia, en lugar de los estados condensados y las notas seleccionadas, un conjunto de estados financieros completos (como los descritos en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros).

Tampoco se prohíbe ni se desaconseja en esta Norma la inclusión en los estados financieros condensados de información adicional a las partidas mínimas o a las notas seleccionadas exigidas en esta Norma. Las directrices sobre reconocimiento y valoración proporcionadas en esta Norma son de aplicación también a los estados financieros completos del periodo contable intermedio, y tales estados pueden contener todas las informaciones a revelar exigidas por la Norma (en particular la información correspondiente a las notas seleccionadas que se contienen en el párrafo 16), así como las que se requieren en otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Componentes mínimos de la información financiera intermedia

8. La información financiera intermedia debe contener, como mínimo, los siguientes componentes:

- (a) balance condensado;
- (b) cuenta de resultados condensada;
- (c) un estado de carácter condensado que muestre: (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;
- (d) un estado de flujos de efectivo condensado; y
- (e) notas explicativas seleccionadas.

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

9. Si la empresa pública un conjunto de estados financieros completos en su información financiera intermedia, la forma y contenido de tales estados deben cumplir las exigencias establecidos en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros, para un conjunto de estados financieros completos.

10. Si la empresa pública un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, tales estados condensados deberán contener, como mínimo, cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma. Deben incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados.

11. Deben presentarse en la cuenta de resultado para el periodo contable intermedio, ya sea éste completo o condensado, las cifras de las ganancias por acción, tanto básicas como diluidas.

12. En la NIC 1 se dan directrices sobre la estructura de los estados financieros. La Guía de Implementación de la NIC 1 contiene ejemplos sobre la forma en que se pueden presentar el balance, la cuenta de resultados y el estado de cambios en el patrimonio neto.

13. Aunque la NIC 1 exige que se presente por separado, dentro de los estados financieros de la entidad, un estado que muestre los cambios habidos en el patrimonio neto, permite que la información acerca de los cambios en el patrimonio neto procedentes de transacciones con los propietarios del capital, en su condición de tales, se muestren en el cuerpo del estado o, alternativamente, dentro de las notas. Al presentar el estado de cambios en el patrimonio neto dentro de la información intermedia, la entidad seguirá el mismo formato que haya utilizado en sus estados financieros anuales más recientes.

14. La información financiera intermedia será consolidada si los estados financieros más recientes de la empresa también se prepararon de forma consolidada. Los estados financieros individuales de la dominante no son consistentes ni comparables con los estados financieros consolidados más recientes del grupo. Si la información financiera anual de la empresa incluye, junto con los estados financieros consolidados, los estados individuales de la dominante, esta Norma no exige ni prohíbe que se incluyan también los estados individuales de la dominante en la información intermedia elaborada por la empresa.

Notas explicativas seleccionadas

15. Normalmente, el usuario de la información financiera intermedia tendrá también acceso a los estados financieros anuales más recientes de la misma. Por tanto, es innecesario que las notas de la información intermedia contengan actualizaciones poco significativas de la información que se proporcionó en las correspondientes al informe anual más reciente. En la fecha de la información intermedia, resultará más útil dar una explicación de los sucesos y transacciones producidas desde la fecha de los estados financieros anuales y que sean significativos para comprender los cambios habidos en la situación financiera y el rendimiento de la empresa.

16. La empresa debe incluir como mínimo en las notas de la información financiera intermedia, la información que se detalla a continuación, siempre que sea de importancia relativa y no haya sido ofrecida en ninguna otra parte de los estados intermedios. Esta información debe ser suministrada teniendo en cuenta el periodo de tiempo transcurrido desde el comienzo del periodo contable. No obstante, la empresa debe también revelar información acerca de los sucesos o transacciones que resulten significativas para la comprensión del último periodo contable intermedio:

(a) una declaración de que se han seguido las mismas políticas y métodos contables en los estados financieros intermedios que en los estados financieros anuales más recientes o, si algunas de esas políticas o algunos métodos hubiesen cambiado, una descripción de su naturaleza y de los efectos producidos por tales cambios;

(b) comentarios explicativos acerca de la estacionalidad o carácter cíclico de las transacciones del periodo contable intermedio;

(c) la naturaleza e importe de las partidas, ya afecten a los activos, pasivos, patrimonio neto, ganancia neta o flujos de efectivo que sean inusuales, ya sea por su naturaleza, importe o incidencia;

(d) la naturaleza e importe de los cambios en las estimaciones de partidas de periodos contables intermedios anteriores dentro del mismo periodo contable, o los cambios en las estimaciones de los importes presentados para periodos contables anteriores, siempre que unos u otros cambios tengan un efecto significativo en el periodo contable intermedio sobre el que se esté informando;

(e) emisiones, recompras y reembolsos de valores representativos de la deuda o del capital de la empresa;

(f) dividendos pagados (ya sea en términos agregados o por acción), separando los correspondientes a las acciones ordinarias de otros tipos de acciones;

(g) ingresos ordinarios y resultados de los segmentos del negocio o geográficos en los que opere la empresa, según cuál sea el formato principal utilizado por la empresa para elaborar su información segmentada (se exige revelar información intermedia segmentada sólo si la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, obliga a la empresa a revelar información segmentada en sus estados financieros anuales);

(h) hechos posteriores al cierre del periodo contable intermedio que, siendo de carácter significativo, no hayan sido reflejados en los estados intermedios que se refieren al mismo;

(i) el efecto de los cambios en la composición de la entidad durante el periodo contable intermedio, incluyendo combinaciones de negocios, adquisiciones o ventas de dependientes o inversiones financieras a largo plazo, reestructuraciones y actividades interrumpidas. En el caso de las combinaciones de negocios, la entidad revelará la información requerida por los párrafos 66 a 73 de la NIIF 3 Combinaciones de negocios; y

(j) cambios habidos en los activos o pasivos de carácter contingente desde la fecha del último balance anual.

17. A continuación se mencionan algunas informaciones que, según el párrafo 16, serían de revelación obligatoria. Las Normas e Interpretaciones concretas suministran directrices sobre la información a revelar para muchas de estas partidas:

(a) la rebaja del importe en libros de las existencias hasta su valor neto realizable, así como la reversión de dicha corrección;

(b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor del inmovilizado material, intangible o de otros activos, así como la reversión de dicha pérdida por deterioro;

(c) la reversión de cualquier provisión por costes de reestructuración;

(d) las adquisiciones y enajenaciones, o disposición por otra vía, de elementos del inmovilizado material;

(e) los compromisos de compra de elementos del inmovilizado material;

(f) los pagos derivados de litigios;

(g) las correcciones de errores de ejercicios anteriores;

(h) [eliminado]

- (i) cualquier impago u otro incumplimiento de un acuerdo de préstamo que no haya sido corregido en la fecha del balance, o antes de la misma; y
- (j) las transacciones con partes vinculadas.

18. En otras Normas se especifican informaciones a revelar en los estados financieros. En ese contexto, el término estados financieros comprende el conjunto de estados financieros completos del tipo que normalmente se incluyen en el informe financiero anual de la entidad donde, a veces, se incluyen otras clases de informes. Salvo lo requerido en el apartado (i) del párrafo 16, las informaciones a revelar exigidas por otras Normas no serán obligatorias si la información financiera intermedia de la entidad comprende, en lugar de un conjunto de estados financieros completos, solamente estados financieros condensados y algunas notas explicativas seleccionadas.

Información a revelar sobre el cumplimiento de las NIC

19. La empresa debe revelar el hecho de que su información financiera intermedia ha sido elaborada de acuerdo con esta Norma Internacional de Contabilidad, siempre que haya respetado sus requisitos al elaborarla. En la información financiera intermedia no debe declararse que se cumplen las Normas Internacionales de Contabilidad, salvo que se hayan respetado las exigencias de todas y cada una de las Normas aplicables, así como todas las interpretaciones de las Normas aplicables, tal como las ha emitido el Comité de Interpretaciones. Periodos para los que se exige presentar estados financieros intermedios

20. La información intermedia debe incluir estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los siguientes intervalos de tiempo:

- (a) balance fechado al cierre del periodo contable intermedio sobre el que se esté informando, así como un balance comparativo al final del periodo contable anual inmediatamente anterior;

(b) cuenta de resultados para el periodo contable intermedio sobre el que se esté informando, así como el acumulado para el periodo contable hasta la fecha, junto con información comparativa de los periodos contables intermedios correspondientes (corriente y acumulado hasta la fecha) del ejercicio económico anual precedente;

(c) un estado que muestre los cambios habidos en el patrimonio neto acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente; y

(d) un estado de flujos de efectivo acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente.

21. Para el caso de empresas que realicen actividades que sean fuertemente estacionales, puede ser útil presentar información relativa a los doce meses que terminan en la fecha de cierre del periodo contable intermedio, así como información comparativa de los doce meses anteriores a éstos. De acuerdo con ello, se aconseja a las empresas con actividades fuertemente estacionales, considerar la publicación de estos datos además de la información obligatoria según el párrafo precedente.

22. En el Apéndice 1 se establecen los periodos requeridos para la publicación de información financiera intermedia en el caso de una empresa que lo hace con periodicidad semestral y trimestral.

Importancia relativa

23. Al decidir sobre cómo reconocer, valorar, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, la importancia relativa debe ser evaluada en relación con los datos financieros del periodo contable intermedio en cuestión. Al realizar evaluaciones sobre importancia relativa, debe tenerse en cuenta que las valoraciones intermedias pueden estar basadas en estimaciones con mayor

frecuencia que las valoraciones correspondientes a los datos del periodo contable anual.

24. Tanto en la NIC 1 Presentación de estados financieros, como en la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, se establece que una partida será material o tendrá importancia relativa cuando su omisión o inexactitud pueda influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios a partir de los estados financieros. En la NIC 1 se requiere revelar información por separado de las partidas materiales, entre las que se incluyen, a título de ejemplo, las actividades interrumpidas; mientras que en la NIC 8 requiere revelar información de los errores, así como de los cambios en las estimaciones y en las políticas contables. En ninguna de las Normas se contienen directrices cuantitativas relativas a la materialidad.

25. Aunque siempre es necesario realizar juicios al evaluar la materialidad, en esta Norma se fundamentan las decisiones de reconocimiento y revelación a partir de los datos del propio periodo intermedio, por razones de comprensión de las cifras relativas al mismo. Así, por ejemplo, las partidas no usuales, los cambios en políticas contables o en estimaciones y los errores se reconocerán y revelarán según su importancia relativa, en relación con las cifras del periodo intermedio, para evitar las inferencias erróneas que se derivarían de la falta de revelación de tales partidas. El objetivo de esta excepción es asegurar que en el informe intermedio se incluyen todos los datos relevantes para comprender la situación y el rendimiento financieros de la entidad durante el periodo intermedio.

Información a revelar en los estados financieros anuales

26. Si la estimación correspondiente a una partida presentada en un periodo contable intermedio anterior, resulta modificada de forma significativa durante el periodo contable intermedio final del periodo contable anual, pero

no se ha publicado información financiera intermedia separada para ese periodo contable final, la naturaleza e importe de tal cambio en las estimaciones debe ser objeto de información específica, utilizando para ello una nota de las que correspondan a los estados financieros para el periodo contable completo.

27. En la NIC 8 se requiere revelar la naturaleza y (si es practicable) el importe del cambio en las estimaciones que tengan un efecto material en el ejercicio corriente o que se espera que tengan efectos materiales en ejercicios posteriores. El apartado (d) del párrafo 16 de esta Norma requiere una revelación similar en cada informe financiero intermedio. Entre los posibles ejemplos se incluyen los cambios en el último periodo contable intermedio que se refieran a las rebajas de valor de las existencias, a las reestructuraciones o a las pérdidas por deterioro que fueron presentadas en un periodo contable intermedio anterior, dentro del mismo ejercicio anual. La información requerida en el párrafo anterior es coherente con la obligación de la NIC 8, pero tiene un alcance menor—limitado exclusivamente a los cambios en las estimaciones. La entidad no estará obligada a revelar información adicional referente a periodos contables intermedios dentro de sus estados financieros anuales.

Problemas de reconocimiento y valoración

Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual

28. La empresa debe aplicar en los estados financieros intermedios, las mismas políticas contables que aplica en sus estados financieros anuales, salvo por lo que se refiere a los cambios en las políticas contables llevados a cabo tras la fecha de cierre de los estados financieros anuales más recientes, que tendrán su reflejo en los próximos que presente. No obstante, la frecuencia con que la empresa presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la valoración de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las valoraciones realizadas de cara a la

información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde el principio del periodo contable anual hasta la fecha final del periodo contable intermedio.

29. El hecho de exigir que la empresa aplique las mismas políticas contables en los estados financieros intermedios y en los anuales, puede llevar a la conclusión aparente de que las valoraciones intermedias se realizan como si cada periodo contable intermedio permaneciera aislado, como si se tratara de un periodo contable independiente. Sin embargo, al asegurar que la frecuencia de la información procedente de la empresa no afectará a la valoración de sus cifras anuales, el párrafo 28 está efectuando el reconocimiento de que el periodo contable intermedio es parte de un periodo contable anual más largo. Las mediciones desde el último cierre anual hasta la fecha del periodo contable intermedio, pueden implicar la revisión de los importes de ciertas partidas, según se presentaron en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo contable anual. No obstante, las políticas para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos en los periodos contables intermedios, son las mismas que las utilizadas en los estados financieros anuales.

30. Como ejemplos de lo anterior, se pueden mencionar los siguientes:

(a) las políticas para el reconocimiento y valoración de las pérdidas por depreciación de las existencias, por reestructuraciones o por deterioro en el valor de otros activos, en el periodo contable intermedio, son las mismas que la empresa seguiría si preparase únicamente estados financieros anuales. No obstante, si tales partidas de gastos se reconocieran y valoraran en un periodo contable intermedio, y los cambios en las estimaciones se reconocieran en otro posterior dentro del mismo periodo contable anual, la estimación original sería corregida en el periodo posterior, ya fuera cargando a la cuenta de resultados el gasto o la pérdida adicional, o en caso contrario,

revirtiendo el exceso en la rebaja de valor o la provisión previamente reconocida;

(b) un coste que no cumpliera la definición de activo al final de un determinado periodo contable intermedio, no tendría por qué ser diferido, colocándolo en el balance a la espera, bien de información futura que aportara mayor evidencia sobre el cumplimiento de las condiciones correspondientes, bien de cargarlo contra las ganancias de periodos intermedios subsiguientes del mismo periodo contable anual; y

(c) el gasto por el impuesto sobre las ganancias se reconocerá, en cada uno de los periodos contables intermedios, sobre la base de la mejor estimación del tipo impositivo medio ponderado que se espere para el periodo contable anual. Los importes calculados para el gasto por el impuesto, en este periodo contable intermedio, pueden necesitar ajustes en periodos posteriores siempre que las estimaciones del tipo anual hayan cambiado para entonces.

31. Dentro del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (el Marco Conceptual), reconocimiento es el “proceso de incorporación, en el balance o en la cuenta de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento”. Las definiciones de activo, pasivo, ingresos y gastos son fundamentales para proceder al reconocimiento de los correspondientes elementos, tanto en la fecha de los estados financieros anuales como en la información intermedia.

32. Para el caso de los activos, serán de aplicación en la fecha de la información intermedia y en la anual, las mismas pruebas referidas a las ganancias económicas futuras. Los costes que por su naturaleza no cumplirían las condiciones para ser activados en la fecha de los estados financieros anuales, tampoco las cumplirán en la fecha de cierre del periodo contable intermedio. De forma similar, un pasivo en la información intermedia

debe representar una obligación existente en ese momento, exactamente igual que sucedería si se tratase de la fecha de los estados financieros anuales.

33. Una característica esencial de los ingresos ordinarios y los gastos, es que las correspondientes entradas o salidas de activos o pasivos, según los casos, ya han tenido lugar. Si tales flujos de entrada o salida se han producido efectivamente, se procede a reconocer el ingreso ordinario o el gasto relacionado, y en caso contrario no se reconocerán. En el Marco Conceptual se afirma que “Se reconoce un gasto en la cuenta de resultados cuando ha surgido un decremento en las ganancias económicas futuras, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en las obligaciones, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. Este Marco Conceptual no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo”.

34. Al valorar los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo para incluirlos en sus estados financieros, la empresa que sólo presenta información financiera anualmente habrá de tomar en cuenta la información disponible a lo largo del periodo contable. Sus valoraciones se harán desde el principio del periodo contable hasta la fecha en que presenta la información, aunque ésta sea anual.

35. La empresa que presente información financiera con periodicidad semestral utilizará la información disponible a la fecha de la mitad del periodo contable, o bien algo más tarde, para realizar las valoraciones de las partidas de sus estados semestrales, y la información disponible en la fecha de los estados financieros anuales, o algo más tarde, para realizar las valoraciones de las partidas correspondientes al año completo. Estas evaluaciones relativas al año completo reflejarán los eventuales cambios en las estimaciones realizadas en las cifras del primer semestre. Los importes reflejados en la información intermedia semestral no serán objeto de ningún

ajuste de carácter retrospectivo. Los párrafos 16(d) y 26 exigen, no obstante, que la empresa revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

36. La empresa que presente información financiera con mayor frecuencia que la semestral, evaluará los ingresos y gastos desde el principio del periodo contable anual hasta el final del correspondiente periodo contable intermedio, utilizando la información que esté disponible en el momento de elaborar los estados financieros. Los importes de los ingresos y los gastos que se presenten en cada periodo contable intermedio, reflejarán también todos los cambios en las estimaciones de las partidas que han sido presentadas en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo contable anual. Los importes reflejados en la información intermedia de periodos anteriores no serán objeto de ningún ajuste de carácter retrospectivo. Los párrafos 16(d) y 26 exigen, no obstante, que la empresa revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

Ingresos ordinarios recibidos de forma estacional, cíclica u ocasionalmente

37. Los ingresos ordinarios que se perciben de forma estacional, cíclica u ocasionalmente no deben ser objeto, dentro de un mismo periodo contable anual, de anticipación o diferimiento para la elaboración de información intermedia si tal anticipación o diferimiento no fuesen apropiados para la presentación de la información financiera al final del periodo contable anual.

38. Entre los ejemplos de situaciones descritas anteriormente pueden citarse los dividendos, las regalías y las subvenciones oficiales. Además de lo anterior, puede ocurrir que ciertas empresas obtengan, sistemáticamente, más ingresos ordinarios en unos periodos contables intermedios que en otros, dentro del mismo periodo contable anual, como sucede por ejemplo con los ingresos ordinarios estacionales de los vendedores al por menor.

Tales ingresos ordinarios se han de reconocer sólo cuando hayan ocurrido efectivamente.

Costes incurridos de manera no uniforme a lo largo del periodo

39. Los costes en los que no se incurre de forma uniforme a lo largo del periodo contable serán objeto de anticipación o diferimiento en los estados financieros intermedios si, y sólo si, fuera también apropiado anticipar o diferir tales tipos de costes al final del periodo contable anual.

Aplicación de los criterios de reconocimiento y valoración

40. En el Apéndice B se incluyen ejemplos de aplicación de los criterios generales de reconocimiento y valoración establecidos en los párrafos 28 a 39.

Uso de estimaciones

41. Los procedimientos de valoración que deben seguirse en los estados financieros intermedio, han de estar diseñados para asegurar que la información resultante sea fiable, y que se revela en ellos, de forma apropiada, toda la información financiera significativa que sea relevante para la comprensión de la situación financiera o rendimiento de la empresa. Aunque las valoraciones realizadas tanto en los estados financieros anuales como en los intermedios se basan, frecuentemente, en estimaciones razonables, la preparación de la información financiera intermedia requerirá, por lo general, un mayor uso de métodos de estimación que en la información anual.

42. En el Apéndice C se incluyen ejemplos del uso de estimaciones para periodos contables intermedios.

Ajustes a las cifras presentadas en periodos contables intermedios anteriores

43. Cualquier cambio en una política contable, distinta de aquéllos cuyo régimen transitorio haya sido especificado por una nueva Norma o

Interpretación, se reflejará mediante uno de los dos siguientes procedimientos:

(a) reexpresando los estados financieros de los periodos contables intermedios anteriores del mismo ejercicio contable anual, así como los correspondientes a periodos contables intermedios comparables de cualquier ejercicio anual anterior, de acuerdo con la NIC 8; o

(b) si fuera impracticable determinar el efecto acumulativo, al comienzo del ejercicio anual, de la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, mediante el ajuste de los estados financieros de periodos intermedios anteriores dentro del mismo ejercicio anual, y de los periodos intermedios comparables que correspondan a ejercicios anuales anteriores, con el fin de aplicar la nueva política contable de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.

44. Uno de los objetivos del principio establecido en el párrafo anterior consiste en asegurar que se aplique una sola política contable a cada categoría de transacciones, a lo largo del mismo ejercicio anual. Según la NIC 8, todo cambio en una política contable se refleja mediante aplicación retroactiva, reexpresando las cifras contables de los periodos anteriores hasta la fecha más remota en que sea posible hacerlo. No obstante, si fuera impracticable determinar el importe acumulado del ajuste relativo a los ejercicios anteriores, la NIC 8 dispone que la nueva política será aplicada de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible. El efecto del principio establecido en el párrafo 43 consiste en obligar a que, dentro del mismo ejercicio contable anual, cualquier cambio en una política contable sea aplicado o bien retroactivamente o, si esto fuera impracticable, de forma prospectiva y, como muy tarde, desde el comienzo del ejercicio anual correspondiente.

45. Permitir que los cambios en las políticas contables sean reflejados en la fecha de cierre de un periodo contable intermedio, dentro del periodo

contable anual, permitiría aplicar dos políticas contables diferentes para reflejar una clase particular de transacciones producidas dentro del mismo periodo contable. El resultado de este posible tratamiento, sería la existencia de dificultades para hacer repartos entre periodos contables intermedios y confundirían los resultados de explotación y se complicaría el análisis y la comprensión de la información intermedia.

Fecha de vigencia

46. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Se aconseja la aplicación anterior a esa fecha.

CAPITULO V

NIC 17

5.1 Norma internacional de contabilidad 17 “Arrendamientos”*

Norma Internacional de Contabilidad 17 (NIC 17)

Arrendamientos

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

Alcance

2. Esta Norma será aplicable al contabilizar todos los tipos de arrendamientos que sean distintos de los:

(a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y

(b) acuerdos sobre licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.

Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base de la valoración de:

* fuente: tomado textual de la siguiente pagina de Internet
<http://educacion.facea.udec.cl/facea/normativa/Actualizacion%20Area%20Contable/Normativa%20Contable/Normativa%20Internacional/NIIF%20y%20NIC/NIC17.pdf>

(a) inmuebles poseídos por arrendatarios, en el caso de que los contabilicen como inversiones inmobiliarias (véase la NIC 40, Inversiones inmobiliarias);

(b) inversiones inmobiliarias suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 40);

(c) activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase la NIC 41, Agricultura); o

(d) activos biológicos suministrados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 41).

3. Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se ceda el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a prestar servicios de cierta importancia en relación con la explotación o el mantenimiento de los citados bienes. Por otra parte, esta Norma no será de aplicación a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte no ceda a la otra el derecho a usar algún tipo de activo.

Definiciones

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

Arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Arrendamiento no cancelable es un arrendamiento que sólo es revocable:

(a) si ocurriese alguna contingencia remota;

(b) con el permiso del arrendador;

(c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador; o bien

(d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de este quede asegurada con razonable certeza.

Arrendamiento operativo es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

El comienzo del plazo del arrendamiento es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene la facultad de utilizar el activo arrendado. Es la fecha del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda).

Costes directos iniciales son los costes incrementales directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo si tales costes han sido incurridos por un arrendador que sea a la vez fabricante o distribuidor.

Cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tipos de interés de mercado futuros, etc.).

Inicio del arrendamiento es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:

(a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y

(b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.

Inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:

- (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento financiero, y
- (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

Inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta del arrendamiento descontada al tipo de interés implícito en el arrendamiento.

Ingresos financieros no devengados son la diferencia entre:

- (a) la inversión bruta en el arrendamiento; y
- (b) la inversión neta en el arrendamiento.

Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que el arrendatario, durante el plazo del arrendamiento, hace o puede ser requerido para que haga, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costes de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:

- (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
- (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:
 - (i) parte del arrendatario;
 - (ii) un tercero vinculado con éste; o
 - (iii) un tercero independiente que sea capaz financieramente de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor

razonable del activo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos por el arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.

Plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

Tipo de interés implícito en el arrendamiento es el tipo de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor actual total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado, y la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier coste directo inicial del arrendador.

Tipo de interés incremental del endeudamiento del arrendatario es el tipo de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, el tipo al que, el inicio del arrendamiento, aquél incurriría si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

Valor razonable es el importe por el que puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente

informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Valor residual garantizado es

(a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por un tercero vinculado con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podrían, en cualquier caso, tener que pagar); y

(b) para el arrendador, la parte del valor residual que ha sido garantizada por el arrendatario o por un tercero, no vinculado con el arrendador, y que sea financieramente capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo arrendado, cuya realización por parte del arrendador no está asegurada o bien queda garantizada exclusivamente por un tercero vinculado con el arrendador.

Vida económica es:

(a) el periodo durante el cual un activo se espera que sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o

(b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

Vida útil es el periodo de tiempo estimado que se extiende, desde el comienzo del plazo del arrendamiento, pero sin estar limitado por éste, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

5. Un acuerdo o un compromiso de arrendamiento puede, durante el periodo que media entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo de arrendamiento, incluir una cláusula para ajustar los pagos por arrendamiento a consecuencia de cambios en el coste de construcción o

adquisición de la propiedad arrendada, o bien a consecuencia de cambios en otras medidas del coste o valor, tales como niveles generales de precios, o en los costes del arrendador por la financiación del arrendamiento. Si fuera así, para los propósitos de esta Norma, el efecto de tales cambios se considerará que han tenido lugar al inicio del arrendamiento.

6. La definición de arrendamiento comprende contratos para el alquiler de activos, que contengan una cláusula en la que se otorgue al que alquila la opción de adquirir la propiedad del activo tras el cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de arrendamiento-compra.

Clasificación de los arrendamientos

7. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y beneficios, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el rendimiento debidas a cambios en las condiciones económicas. Los beneficios pueden estar representados por la expectativa de una explotación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.

8. Se clasificará un arrendamiento como financiero cuando se transfieran sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad. Por el contrario, se clasificará un arrendamiento como operativo si no se han transferido sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad.

9. Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario se basa en un acuerdo de arrendamiento entre las partes, será necesario que para ambos se utilicen definiciones coherentes. La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen

en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de distinta forma por arrendador y arrendatario. Este podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por un intermediario no vinculado con el arrendatario.

10. El que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá del fondo económico y naturaleza de la transacción, más que de la mera forma del contrato*. Ejemplos de situaciones que, por sí solas o de forma conjunta, normalmente conllevarían la clasificación de un arrendamiento como financiero son:

(a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;

(b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;

(c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo (esta circunstancia opera incluso en caso de que la propiedad no vaya a ser transferida al final de la operación);

(d) al inicio del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y

(e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

* Véase también la SIC 27 – Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento

11. Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

(a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

(b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del contrato); y

(c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

12. Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 10 y 11 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, éste se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos esos riesgos y beneficios.

13. La clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 7 a 12, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio del

arrendamiento, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento durante todo el plazo restante del arrendamiento. No obstante, los cambios en las estimaciones (por ejemplo las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en otras circunstancias (por ejemplo el impago por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

14. Los arrendamientos de terrenos y edificios en conjunto se clasificarán como operativos o financieros de la misma forma que los arrendamientos de otros activos. Sin embargo, una característica de los terrenos es, normalmente, su vida económica indefinida y, si no se espera que la propiedad de los mismos pase al arrendatario al término del plazo del arrendamiento, éste no recibirá todos los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a la propiedad. En tal caso, el arrendamiento del terreno se considerará como operativo. Cualquier pago realizado al contratar o adquirir un derecho de arrendamiento que se contabilice como un arrendamiento operativo, representará un pago anticipado por el arrendamiento, que se amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento, a medida que se obtengan los beneficios económicos producidos por el mismo.

15. Los componentes de terrenos y de construcciones, en un arrendamiento de terrenos y construcciones en conjunto, se considerarán de forma separada a efectos de la clasificación del arrendamiento. Si se espera que la propiedad de ambos componentes se transfiera al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, ambos componentes se clasificarán como arrendamiento financiero, tanto si se contemplan como un sólo arrendamiento o como dos, a menos que esté claro—a partir de otras características— que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y beneficios asociados a la propiedad de uno o ambos componentes. Cuando los terrenos tengan una vida económica ilimitada, el componente de terrenos se clasificará normalmente como un arrendamiento

operativo, a menos que se espere que la propiedad sea transferida al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, de acuerdo con el párrafo 14. El componente de construcciones se clasificará como un arrendamiento financiero u operativo, en consonancia con lo establecido en los párrafos 7 a 13.

16. Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y construcciones, los pagos mínimos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) se distribuirán entre los componentes de terrenos y construcciones proporcionalmente a los valores razonables relativos que representen los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y construcciones en el inicio del arrendamiento. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse fiablemente entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.

17. En un arrendamiento de terrenos y construcciones en conjunto en el que resulte insignificante el importe que, de acuerdo con el párrafo 20, se reconocería para el componente de terrenos, los citados terrenos y las construcciones pueden tratarse como una unidad individual a los efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 13. En tal caso, se considerará la vida económica de los edificios como la que corresponda a la totalidad del activo arrendado.

18. La valoración por separado de los componentes de terrenos y construcciones no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados como una inversión inmobiliaria de acuerdo con la NIC 40, y se adopte el modelo del valor razonable. Se requerirán cálculos detallados para hacer esta

evaluación sólo si la clasificación de uno o ambos componentes podría resultar, en el caso de no realizarse tales cálculos, incierta.

19. Según la NIC 40, es posible que el arrendatario clasifique los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo, como inversión inmobiliaria. Si esto sucediese, tales derechos sobre el inmueble se contabilizarán como si fueran un arrendamiento financiero y, además, se utilizará el modelo del valor razonable para el activo así reconocido. El arrendatario continuará la contabilización del arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como inversión inmobiliaria. Este será el caso si, por ejemplo, el arrendatario:

(a) Ocupa el inmueble, que por tanto se clasificará como un inmueble ocupado por el dueño, por un coste atribuido igual a su valor razonable en la fecha en la que se produce el cambio de uso; o

(b) Realiza una transacción de subarriendo, en la que transfiera a un tercero no vinculado, sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la titularidad del derecho de arrendamiento. Dicho subarriendo se contabilizará, por parte del arrendatario, como un arrendamiento financiero al tercero, aunque éste pudiera registrarlo como un arrendamiento operativo.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

20. Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al

valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento el tipo de interés implícito en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarlo; de lo contrario se usará el tipo de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier coste directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

21. Las transacciones y demás eventos se contabilizarán y presentarán de acuerdo con su fondo económico y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras que la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero, su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.

22. Si tal operación de arrendamiento no quedara reflejada en el balance del arrendatario, tanto sus recursos económicos como las obligaciones de la entidad estarían infravalorados, distorsionando así cualquier ratio financiero que se pudiera calcular. Será apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se recoja, en el balance del arrendatario, simultáneamente como un activo y como una obligación de pagar cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, tanto el activo como la obligación de pagar cuotas futuras, se registrarán en el balance por los mismos importes, excepto si existen costes directos iniciales relativos al arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.

23. No resultará adecuado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos correspondientes. En caso de que la entidad realice, en el balance, distinción entre pasivos corrientes y no corrientes, observará esta misma distinción para las deudas derivadas de los arrendamientos.

24. Es frecuente incurrir en ciertos costes directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes.

Los costes que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Valoración posterior

25. Los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirán en dos partes que representen las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los ejercicios que constituyan el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga un tipo de interés constante en cada ejercicio, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los ejercicios en los que sean incurridos.

26. En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, el arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los ejercicios que constituyen el plazo del arrendamiento.

27. El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por amortización en los activos amortizables, como a un gasto financiero en cada ejercicio. La política de amortización para activos amortizables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos amortizables que se posean, y la amortización contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16, Inmovilizado material y en la NIC 38, Activos

intangibles. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se amortizará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

28. El importe amortizable del activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los ejercicios de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática, coherente con la política de amortización que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos amortizables que posea. En caso de que exista certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el periodo de utilización esperado será la vida útil del activo; en otro caso, el activo se amortizará a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

29. El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por amortización y a otro de tipo financiero en cada ejercicio, pero la suma de esos importes no será igual a la cuota a pagar en el ejercicio y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente la cuota a pagar en el mismo. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe después del comienzo del plazo del arrendamiento.

30. Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*.

31. Además de los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar, los arrendatarios revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:

(a) Para cada clase de activos, el importe neto en libros a la fecha del balance.

(b) Una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento y su valor actual, en la fecha del balance. Además, la entidad

informará de los pagos mínimos del arrendamiento en la fecha del balance, y de su correspondiente valor actual, para cada uno de los siguientes plazos:

- (i) hasta un año;
- (ii) entre uno y cinco años;
- (iii) más de cinco años.

(c) Cuotas contingentes reconocidas como gasto en el ejercicio.

(d) Importe total de los pagos mínimos por subarrendos que se esperan recibir, en la fecha del balance, por los subarrendos financieros no cancelables que la entidad posea.

(e) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:

(i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;

(ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios; y

(iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

32. Además de lo anterior, serán aplicables a los arrendatarios las exigencias de información fijadas por la NIC 16, NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41, para los activos arrendados en régimen de arrendamiento financiero.

Arrendamientos operativos

33. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de

reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario[♦]

34. Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costes por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario. Lo anterior es independiente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas.

35. Además de los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar, los arrendatarios revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:

(a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, que se vayan a satisfacer en los siguientes plazos:

- (i) hasta un año;
- (ii) entre uno y cinco años;
- (iii) a más de cinco años.

(b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, en la fecha del balance, por los subarriendos operativos no cancelables.

(c) cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del ejercicio, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.

[♦] Véase también la SIC – 15 Arrendamientos operativos – Incentivos.

(d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:

(i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;

(ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y

(iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento¹.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

36. Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida a cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

37. En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador, y por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.

38. Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costes directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costes

¹ Nota del ICAC: La traducción de este párrafo se ha realizado siguiendo la versión inglesa de esta norma, y es distinta a la que figura en la publicación oficial debido a un error que actualmente está en fase de corrección.

internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costes de estructura indirectos, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquéllos en los que esté implicado un productor o distribuidor que también sea arrendador, los costes directos iniciales se incluirán en la valoración inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. El tipo de interés implícito del arrendamiento se define de forma que los costes directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costes incurridos por productores o distribuidores, que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costes directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

Valoración posterior

39. El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los ejercicios, un tipo de rendimiento constante, sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

40. Todo arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada ejercicio sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada ejercicio, una vez

excluidos los costes por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.

41. Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, utilizados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.

41A. Un activo sometido a un arrendamiento financiero, que haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, se contabilizará según lo establecido en esa Norma.

42. Los arrendadores que sean también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el ejercicio, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tipos de interés artificialmente bajos, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tipos de interés de mercado. Los costes incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

43. Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, dará lugar a dos tipos de resultados:

- (a) las pérdidas o ganancias equivalentes al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean aplicables; y
- (b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.

44. El ingreso ordinario por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor actual de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a un tipo de interés de mercado. El coste de la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento será el coste de la propiedad arrendada o la cantidad por la que estuviese contabilizada si es diferente, menos el valor actual del importe al que ascienda el valor residual garantizado. La diferencia entre el ingreso ordinario y el coste de la venta es la ganancia en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.

45. Los fabricantes o distribuidores que sean también arrendadores, aplican a veces tipos de interés artificialmente bajos a fin de atraer a los clientes. El uso de tales tipos podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la transacción. En el caso de que se empleen tipos de interés artificialmente bajos, el resultado de la venta quedará reducido a la que se hubiera obtenido de aplicar un tipo de interés de mercado.

46. Los costes directos iniciales, en los casos de arrendadores que sean fabricantes o distribuidores, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta.

47. Además de los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar, los arrendadores revelarán

en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:

(a) Una conciliación, en la fecha del balance, entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor actual de los pagos mínimos a recibir por los mismos. Además, la entidad revelará, en la fecha del balance, tanto la inversión bruta total en dichos arrendamientos como el valor actual de los pagos mínimos a recibir por causa de los mismos, para cada uno de los siguientes plazos:

- (i) hasta un año;
- (ii) entre uno y cinco años;
- (iii) más de cinco años.

(b) Los ingresos financieros no devengados.

(c) El importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador.

(d) Las correcciones de valor acumuladas que cubran insolvencias relativas a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro.

(e) Las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos del ejercicio.

(f) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.

48. A menudo resulta útil informar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, sobre la inversión bruta en arrendamientos financieros conseguida en el ejercicio, deducidos los correspondientes ingresos financieros no devengados, a la que se restarán los importes de los contratos de arrendamiento cancelados en ese mismo intervalo de tiempo.

Arrendamientos operativos

49. Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.

50. Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de

arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión[♦].

51. Los costes incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, incluyendo la amortización del bien, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguro y conservación) se reconocerán de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se reciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.

52. Los costes directos iniciales incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

53. La amortización de los activos amortizables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 y en la NIC 38.

54. Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36.

55. El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.

[♦] Véase también la SIC – 15 Arrendamientos operativos – Incentivos.

56. Además de los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:

(a) El importe total de los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondiente a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos:

- (i) hasta un año;
- (ii) entre uno y cinco años;
- (iii) más de cinco años.

(b) El total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso en el ejercicio.

(c) Una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.

57. Además, será también de aplicación a los activos arrendados a terceros en régimen de arrendamiento operativo, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

58. Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

59. Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento financiero, se evitará reconocer inmediatamente como resultado, en los estados financieros del vendedor arrendatario, cualquier

exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado. Este importe, se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

60. Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. Por esta razón, no será apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un resultado realizado. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

61. Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier resultado se reconocerá inmediatamente como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el que se espere utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará durante el periodo en el que se espere utilizar el activo.

62. Si el arrendamiento posterior fuese un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas como el precio se estableciesen utilizando valores razonables, se habrá producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente cualquier resultado derivado de la misma.

63. En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.

64. Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no será necesario, salvo que se haya producido un deterioro del valor, en cuyo caso el importe en libros se rebajará hasta que alcance el importe recuperable, de acuerdo con la NIC 36.

65. Las obligaciones sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, serán igualmente aplicables a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción general de los acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no habituales que se hayan incluido en los acuerdos, o bien en los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

66. Las operaciones de venta con arrendamiento posterior pueden cumplir las condiciones para tener que informar por separado de ellas según la NIC 1 *Presentación de estados financieros*.

Disposiciones transitorias

67. Conforme a lo establecido en el párrafo 68, se aconseja la aplicación retroactiva de esta Norma, pero no se obliga a ello. Si no se aplicase la Norma de forma retroactiva, se considerará que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma apropiada por parte del arrendador, que lo contabilizará en adelante, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.

68. La entidad que previamente haya aplicado la NIC 17 (revisada en 1997) aplicará las modificaciones contenidas por esta Norma de forma retroactiva para todos los arrendamientos, o bien, si la NIC 17 (revisada en 1997) no se aplicó retroactivamente, para todos los arrendamientos que hayan comenzado desde que se aplicó por primera vez la citada Norma.

Fecha de vigencia

69. La entidad aplicará esta Norma en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación

anticipada. Si alguna entidad aplicase esta Norma para un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2005, revelará ese hecho.

Derogación de la NIC 17 (revisada en 1997)

70. Esta Norma deroga la NIC 17, *Arrendamientos* (revisada en 1997).

CAPITULO VI

DESARROLLO DE LOS OBJETIVOS

6.1 Conocimiento y aplicación de las normas internacionales en Venezuela.

1-.Inicio de la Aplicación en Venezuela de las NIC´s y NIIF´s

Adopción de las NICs y NIIFs:

- La adopción de las **NICs y NIIFs** puede considerarse el cambio más profundo que haya ocurrido en materia contable.
- En adicción al proyecto de armonización con US GAAP ya varios países en Latinoamérica las han adoptado.
- Todos los países van a la adopción de esta Normas.
- Venezuela no puede quedarse atrás.

Emisión de Estados Financieros en Venezuela:

- Bolívares Históricos
- Bolívares Ajustados por Inflación DPC-10
- Ajuste por Inflación Fiscal diferente a la DPC-10
- FASB 52 para empresas venezolanas inscritas en la SEC.
- La CNV establece sus propios principios.
- Para los inversores es importante la claridad en la aplicación de los principios.
- Los inversores quieren poder entender los estados financieros de empresas en Venezuela, Europa, U.S.A. o en cualquier parte.

- La aplicación de principios uniformes facilita esta tarea.
- La transparencia en las cuentas hoy es más importante, después de los casos como Enron, WorldCom Y Parmalat.
- Si queremos que nuestro mercado bursátil se desarrolle, un elemento importante es la adopción de estas normas.

Aplicación de la NICs y NIIFs en Venezuela:

- Acertadamente la **CNV** ha establecido la obligatoriedad de las NICs y NIIFs a partir del 2007 en Venezuela.
- Empresas que cotizan en la BVC han debido entregar sus estados financieros bajo NIC y NIIF al 30 de junio de este año.

Efectos de la Aplicación de las NIIFs y las NICs:

Las cifras pueden variar significativamente en algunos casos “Con base en un encuesta realizada entre las 27 compañías más grandes en Europa que ya han reportado bajo NIIFs, la variación en resultados ha sido en promedio del 12%”.(**FUENTE UBS 2005**).

Difusión del Conocimiento de las NICs y NIIFs:

Tienen un rol importante en la difusión del conocimiento de las NICs y NIIFs:

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- Universidades.
- Firmas auditoras.
- Las mismas empresas.

Adaptación de las NICs y NIIFs:

Es necesario planificar la adopción de las NICs y NIIFs:

- En Europa el proyecto lleva más de tres años.
- La adopción de las NICs y NIIFs no es un tema que solo debe interesar a los contadores o contralores.
- La gerencia acostumbrada a tomar decisiones con base en información provista bajo GAAPs puede quedar desorientada.

Adopción de las NICs y NIIFs:

- Hay que anticipar el impacto en los estados financieros.
- Es necesario reformular presupuestos.
- Adecuar los sistemas de IT

El objetivo de realizar seminarios para incrementar los conocimientos:

- a. Traer a Venezuela el conocimiento/experiencia de Europa y otros países en Latinoamérica en la adopción de las NICs y NIIFs.
- b. Conocer de las experiencias de transnacionales operando en Venezuela que han tenido que adoptar estas normas para cumplir con los reportes financieros a sus casas matrices.
- c. Compartir las experiencias de las empresas venezolanas que ya han aplicado estas normas en forma preliminar para cumplir con los requisitos de la CNV.
- d. Contribuir a la difusión del conocimiento de estas normas cuya adopción requiere planificación.

2. EL IASB TRABAJA EN UNAS NIC PARA LAS PYMES.

El Organismo encargado de la redacción de las Normas Internacionales de Contabilidad, el IASB, tiene en marcha un proyecto para la elaboración de un cuerpo de Normas Contables destinado a pequeñas y medianas empresas que, a pesar de no estar obligadas a auditarse o a publicar sus Informes de Auditoría, sí emitan una Información Contable, por ejemplo destinada a inversores que no participen en su gestión. La intención es que todas las empresas, sean del tamaño que sean, acaben por tener un mismo lenguaje contable que permita la comparación de sus Estados Financieros. El Organismo que prevé publicar un borrador próximamente, planea disponer de sus Normas Contables completas para pequeñas y medianas empresas a mediados del próximo año. Es importante destacar que cuando un país adopta las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y las Normas Internacionales de Contabilidad NIC, se constituyen como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicables. En Venezuela, la Comisión Nacional de Valores, mediante Resolución N° 177-2005, de fecha 08 de Diciembre de 2005, acordó diferir la fecha de aceptación definitiva de la Resolución N° 157-2004, de Diciembre de 2004, hasta tanto la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, adopte las Normas Internacionales de Contabilidad, como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para Venezuela. Contadorestecnicos.org.ve, cumple en informar al Gremio de Contadores Técnicos de Venezuela, Cooperativas, Pymes y usuarios de información financiera, que las Normas Internacionales de Contabilidad, permite unificar los criterios de preparación de los Estados Financieros, bajo una misma base técnica que permitan su comparabilidad.

Por consiguiente, no son los Contadores Públicos los únicos que deben manejar el conocimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad, los Contadores Técnicos también están obligados a manejar las NIC-NIIF, ya que la preparación y formulación de Estados Financieros en nuestro país, no constituyen ejercicio profesional del Contador Público, de acuerdo a lo pautado en el Artículo 9, de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y 12 del Reglamento, marco legal del ejercicio profesional del Contador Técnico.

3- VENEZUELA ADOPTA NORMAS NICS-IFRSS MERCADO DE CAPITAL

La Comisión Nacional de Valores (CNV), ente regulador de Mercados de Capital Venezolano, a través de la Resolución 157-2004, del 02 de Diciembre de 2004, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, Nro. 38.085, de fecha 13 de Diciembre de 2004, modificada según Resolución 68-2005, de fecha 08 de Junio de 2005, publicada en la Gaceta Oficial Nro.38.218, de fecha 29 de Junio de 2005, resolvió que las empresas que hagan Oferta Pública de Valores en los términos de la Ley de Mercados de Capitales, deberán preparar y presentar sus Estados Financieros ajustados a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), en forma obligatoria a partir de los ejercicios económicos que se inicien el 01 de Enero de 2005. En este sentido, tal preparación y presentación deberá ser efectuada mediante las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), vigentes al 01 de Enero de 2005.

Es importante destacar, que la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), es con la finalidad de

mejorar la competitividad y la transparencia y facilitará el libre movimiento de capitales y un funcionamiento eficaz de los mercados de capitales a nivel mundial.

Ahora bien, es claro que dichas Normas son de obligatorio cumplimiento para aquellas sociedades que cotizan en los mercados de capitales y las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Qué pasa con ellas?, su realidad contable, es que la mayoría de ellas llevan su contabilidad y presentan sus Estados Financieros al solo efecto de cumplir requisitos legales establecidos en las Leyes Tributarias, tanto nacionales como municipales, es decir, que los Estados Financieros no están destinados a terceros que toman sus decisiones económicas sobre dicha base.

A nivel mundial existe la siguiente interrogante, es conveniente que las PYMES, apliquen las mismas Normas de Información Financiera requeridas a las empresas cotizadas en las Bolsas de Valores de cada país?, indudablemente que no, porque le generaría costos administrativos inútiles, imponiendo procedimientos contables complejos para elaborar Estados Financieros que nadie lee; por lo tanto, es un grave error exigirle a nuestras PYMES y Asociaciones Cooperativas, normas contables que no pueden cumplir, es obligarlas a incurrir en mayores costos administrativos que afectaría la competitividad de las mismas. En muchos casos, estos mayores costos, no podrán ser asumidos y las PYMES tendrán que optar entre no cumplir las Normas Contables o cerrar sus puertas.

Un ejemplo claro, es lo que sucede a las Asociaciones Cooperativas venezolanas, que les es exigido para efectos de inscribirse en el Registro Nacional de Contratistas (RNC), entre otros requisitos, que sus Estados Financieros, estén auditados por Contadores Públicos en ejercicio

independiente, contraviniendo Normas Legales, ya que la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, no establece la obligatoriedad a las mismas de que sus Estados Financieros estén Auditados por Contadores Públicos independientes, la gran mayoría de estas PYMES, optan por no inscribirse en virtud de lo costoso que es realizar una Auditoría de sus Estados Financieros y mucho menos, si están en período pre operativo.

En conclusión, es importante diferenciar entre las Empresas Mercantiles que hagan Oferta Pública de Valores en los términos de la Ley de Mercados de Capitales y las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y Asociaciones Cooperativas, porque estas últimas, no podrán nunca competir en igualdad de condiciones.

Venezuela adopta normas internacionales de contabilidad

El directorio ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela anunció que adoptará las nuevas normas internacionales de contabilidad (NIC's-IFRS), sin embargo el proceso podría demorar hasta el 2007 para implantarse en todo el espectro empresarial venezolano

Venezuela adoptará, sin cambios ni adaptaciones, las 41 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's-IFRS), con sus respectivas 31 interpretaciones como Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG) en Venezuela

El anuncio fue realizado conjuntamente por el presidente de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), Oswaldo Rodríguez, y el presidente del Instituto Venezolano de Ejecutivos de Finanzas (IVEF), acompañados por Rafael Dugarte, secretario de Estudio e Investigaciones de la FCCPV; el presidente del Colegio de Contadores

Públicos del estado Miranda, Manuel Bujan, y Francisco V. Debera, vicepresidente del Comité de Normas Contables y Financieras del IVEF, en rueda de prensa realizada para tal efecto este miércoles 10 de marzo.

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

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

Para establecer y lograr todos estos objetivos, señaló Oswaldo Rodríguez, se han organizado distintos comités que a lo largo de 4 meses 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 el de la pequeña y mediana industrial (PYME). Se estima que el cronograma estará elaborado para finales de mayo y que la adaptación total de las empresas al nuevo sistema contable podría estar completa para el año 2007. Igualmente, los asistentes destacaron el apoyo de organizaciones gubernamentales (CNV, Superintendencias de Bancos y Seguros) en la adopción de esta medida y cómo las mismas, a través de sus respectivas normativas, contribuirán a acelerar el proceso de introducción de la nueva normativa.

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

Impacto internacional. Las Normas Contables Internacionales (NIC) son adoptadas por el International Accounting Standard Bureau (IASB) de Londres mientras que el IFRS es el International Financial Reporting Standards, de allí la fusión de los dos términos que adopta Venezuela, NIC´s-IFRS.

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

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

En fin, la adopción de estas normas permitirá a Venezuela crear las condiciones para un mercado de capitales integrado y eficaz aumentando la comparabilidad de las cuentas en el mercado para la competencia y la circulación de capitales y evitar así la costosa tarea de tener que traducir las mismas cuentas a diferentes normas internacionales, cuando se trata de participar en ADR's o en la Bolsa de Londres, por ejemplo:

6.2 Comprensión del tratamiento contable de los “arrendamientos” (nic17) y presentación de “información financiera intermedia”(nic34).

Contabilización de los arrendamientos.

El tratamiento contable se llevara a cabo dependiendo de la figura quien lo realice, es decir sea el arrendador o arrendatario. El arrendamiento de acuerdo a esta norma internacional se puede clasificar en:

- Arrendamiento Financiero.
- Arrendamiento operativo., **y si la contabilidad la realiza el Arrendatario se maneja de acuerdo a la siguiente estructura conceptual**, tomando en cuenta que para ello debemos tener una comprensión del concepto de cada uno de estos tipos de arrendamientos, los **Arrendamientos operativos y las cuotas derivadas del mismo**,

Se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo, otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario; mientras los **Arrendamientos Financieros**

Éste se reconocerá, en el balance del arrendatario, registrando un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.

Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente

de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.

El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la **NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo** y en la **NIC 38, Activos Intangibles**. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos operativos

Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes. La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la **NIC 16 y en la NIC 38**. Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

Arrendamientos financieros

Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento. El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

Y si existiesen transacciones de **Ventas con Arrendamientos Posteriores** Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.

COMPRESION DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA NIC 34 “INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA”

Se denomina información financiera intermedia a todo el conjunto de información financiera, ya sea completa o condensada, que se refiera a un

periodo contable más pequeño que el ejercicio económico anual de la empresa.

Esta Norma no prescribe qué empresas deben publicar información financiera intermedia, ni su frecuencia, ni cuánto deben tardar en publicarse después de terminar el periodo contable al que se refieran. A juicio del **IASC**, tales extremos deben ser decididos por las autoridades de cada país, las comisiones de valores, las bolsas donde se negocian los títulos o los organismos profesionales contables. Esta Norma es de aplicación tanto si la empresa está obligada a publicar información financiera intermedia, como si decide por sí misma elaborarla y publicarla de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad.

Esta Norma:

(a) define el contenido mínimo de la información financiera intermedia, incluyendo tanto estados contables como información a revelar; y

(b) describe los principios contables relativos al reconocimiento y a la valoración que deben ser aplicados en la información financiera intermedia. El contenido mínimo de la información financiera intermedia es un balance condensado, una cuenta de resultados condensada, un estado de flujos de efectivo condensado, un estado de cambios en el patrimonio neto condensado y algunas notas explicativas seleccionadas. Puesto que se actúa bajo la presunción de que cualquiera que lea la información financiera intermedia tendrá también acceso a sus estados anuales más recientes, no será preciso repetir ni poner al día prácticamente ninguna de las notas de la información intermedia. En su lugar, las notas de la información intermedia incluirán fundamentalmente una explicación de los sucesos y variaciones que resulten significativos para la comprensión de los cambios en la posición

financiera y en el rendimiento de la empresa, desde la fecha de los últimos estados financieros anuales.

La empresa debe aplicar las mismas políticas contables en la información intermedia y en sus últimos estados financieros anuales, excepto en el caso de cambios en las políticas contables que hayan tenido lugar tras la fecha de los estados financieros anuales más recientes, que habrán de tener reflejo en la próxima información anual. La frecuencia con que se presente la información financiera (ya sea anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar al valor de sus cifras para el periodo. Con el fin de alcanzar este objetivo, las mediciones necesarias para confeccionar la información intermedia se harán con referencia a la totalidad del intervalo del año transcurrido hasta la fecha a que se refiere esta información.

Componentes mínimos de la información financiera intermedia

La información financiera intermedia debe contener, como mínimo, los siguientes componentes:

(a) balance condensado;

(b) cuenta de resultados condensada;

(c) un estado de carácter condensado que muestre: (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios;

(d) un estado de flujos de efectivo condensado; y

(e) notas explicativas seleccionadas.

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

Deben cumplir las exigencias establecidos en la **NIC 1, Presentación de Estados Financieros**, para un conjunto de estados financieros completos.

Si la empresa pública un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, tales estados condensados deberán contener, como mínimo, cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma. Deben incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados. Y Deben presentarse en la cuenta de resultados para el periodo contable intermedio, las cifras de las ganancias por acción, tanto básica como diluida.

Notas explicativas seleccionadas:

La empresa debe incluir como mínimo en las notas de la información financiera intermedia, la información que se detalla a continuación:

(a) declaración de que se han seguido las mismas políticas y métodos contables en los estados financieros intermedios que en los estados financieros anuales más recientes o, si algunas de esas políticas o algunos métodos hubiesen cambiado, una descripción de su naturaleza y de los efectos producidos por tales cambios;

(b) comentarios explicativos acerca de la estacionalidad o carácter cíclico de las transacciones del periodo contable intermedio;

(c) la naturaleza e importe de las partidas, ya afecten a los activos, pasivos, patrimonio neto, ganancia neta o flujos de efectivo que sean inusuales, ya sea por su naturaleza, importe o incidencia;

(d) la naturaleza e importe de los cambios en las estimaciones de partidas de periodos contables intermedios anteriores dentro del mismo periodo contable, o los cambios en las estimaciones de los importes presentados para periodos contables anteriores, siempre que unos u otros cambios tengan un efecto significativo en el periodo contable intermedio sobre el que se esté informando;

(e) emisiones, recompras y reembolsos de valores representativos de la deuda o del capital de la empresa;

(f) dividendos pagados (ya sea en términos agregados o por acción), separando los correspondientes a las acciones ordinarias de otros tipos de acciones;

(g) ingresos ordinarios y resultados de los segmentos del negocio o geográficos en los que opere la empresa, según cuál sea el formato principal utilizado por la empresa para elaborar su información segmentada (se exige revelar información intermedia segmentada sólo si la NIC 14, Información Financiera por Segmentos, obliga a la empresa a revelar información segmentada en sus estados financieros anuales);

(h) hechos posteriores al cierre del periodo contable intermedio que, siendo de carácter significativo, no hayan sido reflejados en los estados intermedios que se refieren al mismo;

(i) el efecto de los cambios en la composición de la empresa durante el periodo contable intermedio, incluyendo combinaciones de negocios, adquisiciones o ventas de dependientes o inversiones financieras a largo plazo, reestructuraciones y explotaciones en interrupción definitiva; y

(j) cambios habidos en los activos o pasivos de carácter contingente desde la fecha del último balance anual.

Algunas informaciones a revelar que serían obligatorias según la redacción del párrafo 16. En las Normas Internacionales de Contabilidad se pueden encontrar directrices específicas para la revelación de la mayoría de estas partidas:

(a) las rebajas del valor de las existencias hasta su valor neto realizable, así como la reversión de tales reducciones de valor;

(b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor en elementos del inmovilizado material, inmaterial u otros activos, así como la reversión de tal pérdida por deterioro;

(c) la reversión de cualquier provisión por costes de reestructuración;

(d) las adquisiciones y enajenaciones o abandonos de elementos del inmovilizado material;

(e) los compromisos de compra de elementos de inmovilizado material;

(f) los pagos debidos a litigios;

(g) las correcciones de errores fundamentales en información financiera publicada anteriormente;

(h) las partidas extraordinarias;

(i) cualquier incumplimiento que afecte a una deuda o que se refiera a las cláusulas de un contrato de deuda que no haya sido corregido posteriormente; y

(j) las transacciones con partes vinculadas.

6.3 Reconocimiento y medición de las operaciones que contenga la (nic 17) arrendamientos, y la (nic 34) “información financiera intermedia”.

RECONOCIMIENTO Y MEDICION DE LOS ARRENDAMIENTOS

Reconocimiento inicial de los arrendamientos:

Los arrendadores reconocerán en su balance los activos que mantengan en arrendamientos financieros y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento. En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador, y por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.

Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costos de estructura indirectos, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En **el caso de arrendamientos financieros** distintos de aquéllos en los que está implicado un productor o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costos incurridos por productores o distribuidores, que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

Medición posterior:

El reconocimiento de los ingresos financieros, se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada periodo sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada periodo, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.

Las estimaciones de los valores residuales no garantizados, utilizados al computar la inversión bruta del arrendador en un arrendamiento, serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente. Un activo sometido a un arrendamiento financiero, que haya sido clasificado como mantenido para la venta **(o incluido en un grupo en desapropiación de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5**, se contabilizará según lo establecido en esa Norma.

Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación

del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. **El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, dará lugar a dos tipos de resultados:**

- (a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean aplicables; y**
- (b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.**

El ingreso por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo de la propiedad arrendada o la cantidad por la que estuviese contabilizada si fuera diferente, menos el valor presente del valor residual garantizado. **La diferencia entre el ingreso y el costo de la venta es la ganancia en la venta,** que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.

Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores, aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la

transacción. En el caso de que se empleen tasas de interés artificialmente bajas, el resultado de la venta quedará reducido al que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado.

Los costos directos iniciales, en los casos de arrendadores que son fabricantes o distribuidores, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta.

RECONOCIMIENTO Y MEDICION DE LA INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA:

Se requiere que una entidad evalúe el deterioro del valor de la plusvalía en cada fecha para la que se presente información financiera, y el de las Inversiones en instrumentos de patrimonio y en activos financieros contabilizados al costo en cada fecha de balance y que, si fuera preciso, reconozca una pérdida por deterioro del valor en esas fechas, de conformidad con la NIC 36 y la NIC 39. Sin embargo, en una fecha posterior de emisión de información o de balance, las condiciones pueden haber cambiado de tal manera que la pérdida por deterioro del valor se podría haberse reducido o evitado si dicha evaluación se hubiese realizado únicamente en esa fecha. Esta interpretación proporciona guías sobre si tales pérdidas por deterioro del valor deben revertirse en algún momento.

Esta Interpretación aborda la interacción entre los requerimientos de la NIC 34 y el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía conforme a la NIC 36 y de algunos activos financieros según la NIC

39, así como el efecto de dicha interacción en los estados financieros intermedios y anuales posteriores.

El párrafo 28 de la NIC 34 requiere que una entidad aplique en sus estados financieros intermedios las mismas políticas contables que en sus estados financieros anuales. También señala que “la frecuencia con que la entidad presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la medición de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las mediciones realizadas de cara a la información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde principio del periodo anual hasta la fecha final del periodo intermedio”.

El párrafo 124 de la NIC 36 establece que “Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no revertirá en los periodos posteriores”.

El párrafo 69 de la NIC 39 señala que “Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, que correspondan a la inversión en un instrumento de patrimonio clasificado como disponible para la venta, no se revertirán a través del resultado del período”,

El párrafo 66 de la NIC 39, requiere que no se reviertan las pérdidas por deterioro del valor en activos financieros contabilizados al costo (tales como las pérdidas por deterioro del valor en un instrumento de patrimonio no cotizado, que no se contabiliza al valor razonable porque éste no puede determinarse con fiabilidad).

Esta Interpretación trata la siguiente cuestión:

¿Debería una entidad revertir las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía y de las inversiones en instrumentos de patrimonio y en activos financieros contabilizados al costo reconocidas en un período intermedio cuando, en el caso de que una evaluación del deterioro del valor se hubiese realizado en una fecha de cierre de balance posterior, no se habría reconocido ninguna pérdida o ésta habría sido por una cantidad inferior?

Acuerdo

Una entidad no deberá revertir una pérdida por deterioro del valor de la Plusvalía o de una inversión en instrumentos de patrimonio o en activos financieros contabilizados al costo que se haya reconocido en un período Intermedio anterior.

Una entidad no deberá extender este acuerdo, por analogía, a otros ámbitos de conflicto potencial entre la NIC 34 y otras normas.

6.4 Presentación y Revelación de las transacciones al aplicar la (nic 17) “Arrendamientos” y la (nic 34) “Información Financiera Intermedia”**PRESENTACION Y REVELACION DE LOS ARRENDAMIENTOS:**

Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la **NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar, los arrendadores** revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:

- a. Una conciliación, en la fecha del balance, entre la inversión bruta total en los arrendamientos y el valor presente de los pagos mínimos a

recibir por los mismos. Además, la entidad revelará, en la fecha del balance, tanto la inversión bruta total en dichos arrendamientos como el valor presente de los pagos mínimos a recibir por causa de los mismos, para cada uno de los siguientes plazos:

- i. hasta un año;
 - ii. entre uno y cinco años;
 - iii. más de cinco años;
- b. Los ingresos financieros no acumulados (o no devengados);
 - c. El importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;
 - d. Las correcciones de valor acumuladas que cubran insolvencias relativas a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro;
 - e. Las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos del periodo;
 - f. Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.

Los arrendadores presentarán en su balance, los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión

Además de cumplir con los requisitos informativos fijados en la NIC 32, los arrendadores revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:

- a. El importe total de los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondiente a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años;
 - (iii) más de cinco años;
- b. El total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso en el periodo;
- c. Una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador. (Además, será también de aplicación para los arrendadores de activos en régimen de arrendamiento operativo, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41).

“Si una venta con arrendamiento posterior resulta ser un arrendamiento financiero, se evitará reconocer inmediatamente como resultado, en los estados financieros del vendedor arrendatario, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado. Este importe se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento”.

“Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier resultado se reconocerá inmediatamente como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase

compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo”.

En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.

PRESENTACION Y REVELACION DE LA INFORMACION FONANCIERA INTERMEDIA:

El objetivo de esta norma internacional es actualizar la información de los últimos EEFF anuales presentados, sin duplicar la información presentada previamente. Centrándose en las circunstancias relevantes para comprender los cambios en la situación financieras.

La empresa puede estar obligada o elegir voluntariamente la empresa puede estar obligada o elegir voluntariamente la Publicación de Información en los periodos intermedios.

La forma y contenido de los Estados Financieros Intermedios de acuerdo a la nic 34 no desaconseja ni prohíbe, la publicación de estados financieros completos o consolidados, así como la publicación de estados financieros individuales por parte de la empresa contralora.

Estos estados deben incluir información significativa que no se haya ofrecido en ninguna parte de los estados financieros, así como la inclusión de partidas que tenga una naturaleza de compleja importancia como la existencia de pérdidas o ganancias o que incidan en rescates y reembolsos de valores significativos o de las deudas de capital de la empresa e igualmente hechos posteriores significativos o cambios significativos en los activos y pasivos contingentes desde la fecha de el último balance anual.

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1 Conclusiones y recomendaciones

El análisis y estudio de las normas internacionales de contabilidad en la actualidad es considerado como un nuevo instrumento de control para las actividades y transacciones que realiza las empresas proporcionando seguridad a la información que requieren los usuarios de la información de los estados financieros. Se puede concebir como un nuevo factor estratégico de competitividad integrado en la gestión global de cualquier organización; pero a su vez presenta una serie de conflictos relacionados a su aplicación, razón por la que diferentes organismos nacionales e internacionales han estudiado los temas que se han considerado como trabas para la implantación de estos nuevos parámetros internacionales.

Este proceso de modernización, implica la incorporación en los órganos responsables de una estructura flexible, dotada de alta tecnología, factor humano y donde existan reglas claras y justas que contribuyan al desarrollo de la técnica contable, y en consecuencia de beneficio general al desarrollo de la empresa Pública y privada.

Por lo que se considera oportuno evaluar, estudiar y aplicar todas estas serie de normas para poder realizar una mejor presentación de la información financiera, que provea de calidad, eficacia y sobre todo profesionalidad, en tal sentido de que estemos a la vanguardia de los

cambios que en materia contable se han venido suscitando en el mundo y específicamente en nuestro país.

En vista de que intentar mantenerse aislados a ésta realidad es imposible, debido a que representa posibilidades determinantes para el desarrollo económico del sector empresarial y del país.

Desarrollar nuevos análisis valiéndose de esfuerzos tecnológicos continuos.

Trabajar en conjunto con el Colegio de Contadores Públicos para llevar estos nuevos cambios a los profesionales de la contaduría pública, universidades y empresas de diversos sectores.

Brindar nuevos conocimientos y destrezas en la formación de los recursos humanos educándolos para las nuevas exigencias y desafíos; desarrollando estrategias de prevención en los Estados Financieros.

Integrarse al cambio, erradicando así de alguna forma la incertidumbre que existe actualmente en el uso de la herramienta de Análisis Financiero con la toma de decisión al aplicar esta normativa internacional.

El Estado venezolano se debe acoger a los principios de contabilidad generalmente aceptados para la formulación de los Estados Financieros de la Empresa Pública revisar y adaptar la aplicación de la normativa vigente de los cambios que se están produciendo en el ámbito de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC y normas de Contabilidad del Sector Público.

De no existir un acceso ilimitado a las operaciones realizadas o por realizar, el analista financiero debe ser muy cuidadoso en su opinión sobre la situación financiera de la empresa. Consideramos que, para una opinión con propiedad, será necesario desglosar los estados financieros en sus partes esenciales, analizadas y comparadas con las de períodos anteriores y, si es posible, en base a las tendencias.

En lo que respecta al período de presentación, contenido y forma los estados financieros deben elaborarse de acuerdo a las necesidades reales de la empresa, pero siempre teniendo en cuenta la obligatoriedad que imponen las leyes sobre esta materia.

La estructura y reclasificación de los estados financieros es de mucha importancia para el analista financiero, ya que le permite realizar una mejor evaluación y así proporcionar las herramientas necesarias a los niveles en que se concentra la toma de decisiones.

Debido a las constantes presiones por las que atraviesan las empresas hoy en día, es necesario mantener un estricto control de las operaciones que se generan en las mismas, de manera de poder detectar a tiempo cualquier desviación que conlleve a minimizar el desperdicio. Si bien es cierto que los estados financieros que reflejan la información de la empresa a simple vista, también es cierto que en algunos casos debemos concretar cuál es su proyección, tanto en el corto como en el mediano y largo plazo, bien sea para impulsar un mayor crecimiento, mantener niveles de producción cónsonos con la realidad del mercado, o simplemente recurrir a financiamientos externos. Es en este momento donde se hace necesario la utilización de los índices financieros y el conocimientos de la normas internacionales de contabilidad, los cuales suministran una herramienta

eficaz para evaluar los diferentes rubros que conforman la administración de la empresa, entre los cuales tenemos la disponibilidad de efectivo, el capital de préstamos, los inventarios, etc., tan necesarios para emitir opiniones que un oportuno momento nos dará una respuesta certera capaz de mantener altos niveles de ingresos, tanto para los socios como para las empresas relacionadas.

En condiciones de inflación, los estados financieros elaborados bajo concepto de costo histórico, pueden estar muy lejos de presentar la posición financiera de la empresa y el resultado económico de sus actividades. De tal manera, no se cumple ninguno de los objetivos de esos estados financieros, como son el dar un enfoque de la situación patrimonial y presentar el resultado económico real del ejercicio.

Un buen trabajo sobre las actividades financieras de la empresa, locuaz es indispensable para ayudar a tomar decisiones encaminadas aminorar el impacto negativo y convertirlo en provecho para la empresa. Los efectos de la inflación sobre la información contable son permanentes, instantáneos y continuos, y se aprecian en todas las cuentas de los estados financieros, aunque con impacto no uniforme. Por todo esto, entonces se deben re expresar los estados financieros para trabajar con cifras cercanas a la realidad y por ende tomar mejores decisiones.

REFERENCIAS DE FUENTES BIBLIOGRAFICAS

- Sabino, C. (1.994). Como hacer una tesis. 3ra Edición, Editorial Panapo, Venezuela.
- O. Amat, J Perramon, S Aguila, Fina Alemany, J Careneys, E Monfort, T Monllan, Ester Oliveras, Francesc Reguant, Pilar soldevila. **Las normas Internacionales De Contabilidad NC.**
- SAMPIERI, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1998). **Metodología de la Investigación.** (2da edición). México: MC Graw-hill.

REFERENCIAS DE FUENTE ELECTRONICAS

- [Página Web en línea]. Disponible en:
www.monografias.com/trabajos21/arrendamientos/arrendamientos.shtml
[Consulta: 2009].
- [Pagina Web en línea]. Disponible en:
<http://www.monografias.com/trabajos/elabproyec/elabproyec.shtml>
[Consulta: 2009]
- [Pagina Web en línea]. Disponible en:
<http://educacion.facea.udec.cl/facea/normativa/Actualizacion%20Area%20Contable/Normativa%20Contable/Normativa%20Internacional/NIIF%20y%20NIC/NIC17.pdf>
[Consulta: 2009]
- [Pagina Web en línea]. Disponible en:

<http://www.monografias.com/trabajos21/informacion-financiera-intermedia/informacion-financiera-intermedia.shtml/>

[Consulta: 2009]

- [Página Web en línea]. Disponible en:

http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/67FEDF38-5580-4954-94B0-C6A4576901AE/0/ESSummary_IAS34_pretranslation_bilingual_LM.pdf

[Consulta: 2009]

- **NIC 34 INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA**

[Página Web en línea]. Disponible en:

<http://www.fccpv.org/htdocs/downloads/nic34.pdf>

[Consulta: 2009]

- **NIC 17 ARRENDAMIENTOS.**

[Página Web en línea]. Disponible en:

<http://educacion.facea.udec.cl/facea/normativa/Actualizacion%20Area%20Contable/Normativa%20Contable/Normativa%20Internacional/NIIF%20y%20NIC/NIC17.pdf>

[Consulta: 2009].

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

TÍTULO	ESTUDIO DE LA NORMA INTERNACIONALE DE CONTABILIDAD (NIC) 34 "INFORMACION FINANCIERA INTERMEDIA" Y LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC) 17 "ARRENDAMIENTOS"
SUBTÍTULO	

AUTOR (ES):

APELLIDOS Y NOMBRES	CÓDIGO CULAC / E MAIL
González M., Nilsa G.	CVLAC: 14.763.564 E MAIL: jagualina@hotmail.com
Rojas R., Damarggy C.	CVLAC: 14.221.492 E MAIL: damarggyrojas118@hotmail.com

PALÁBRAS O FRASES CLAVES:

Arrendamiento_____

Arrendamiento Operativo_____

Arrendamiento Financiero_____

Contabilización de los Arrendamiento_____

Valor Residual Garantizado_____

Periodo Contable Intermedio_____

Información Financiera Intermedia_____

Balance Condensado_____

Flujo de Efectivo_____

Importancia Relativa_____

Uso de Estimaciones_____

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ÀREA	SUBÀREA
Escuela de Cs. Administrativas	Contaduría Publica

RESUMEN (ABSTRACT):

El objetivo de la NIC 17, es el de establecer para arrendatario y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos operativos y financieros. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador y el arrendatario. El objetivo de la NIC 34, es el de establecer, el contenido mínimo de la información financiera intermedia, así como prescribir los criterios para el conocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada.

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

APELLIDOS Y NOMBRES	ROL / CÓDIGO CVLAC / E_MAIL				
Ramos Manuel	ROL	CA	AS	TU x	JU
	CVLAC:	5.141.893			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
Martínez Juan	ROL	CA	AS	TU	JU x
	CVLAC:	3.950.261			
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				
	ROL	CA	AS	TU	JU
	CVLAC:				
	E_MAIL				
	E_MAIL				

FECHA DE DISCUSIÓN Y APROBACIÓN:

2009 AÑO	03 MES	19 DÍA
-------------	-----------	-----------

LENGUAJE. SPA

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

ARCHIVO (S):

NOMBRE DE ARCHIVO	TIPO MIME
Análisis y síntesis de los cursos especiales de grado	

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_____

NIVEL ASOCIADO CON EL TRABAJO:

Pregrado_____

ÁREA DE ESTUDIO:

Departamento de Contaduría Publica_____

INSTITUCIÓN:

Universidad de Oriente_____

METADATOS PARA TRABAJOS DE GRADO, TESIS Y ASCENSO:

DERECHOS

De acuerdo al artículo 44 del reglamento de trabajos de grado

“Los Trabajos de grado son de exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente y solo podrán ser utilizados a otros fines con el consentimiento del Consejo de núcleo respectivo, quien lo participara al Consejo Universitario”

AUTOR

Nilsa G. González M.
C.I. 14.763.564

AUTOR

Damarggy C. Rojas R.
C.I. 14.221.492

TUTOR

Lic. Manuel Ramos

JURADO

Lic. Juan Martínez

**POR LA SUBCOMISIÓN DE LOS CURSOS
ESPECIALES DE GRADO**

Prof. (a) Daysi Rodríguez

